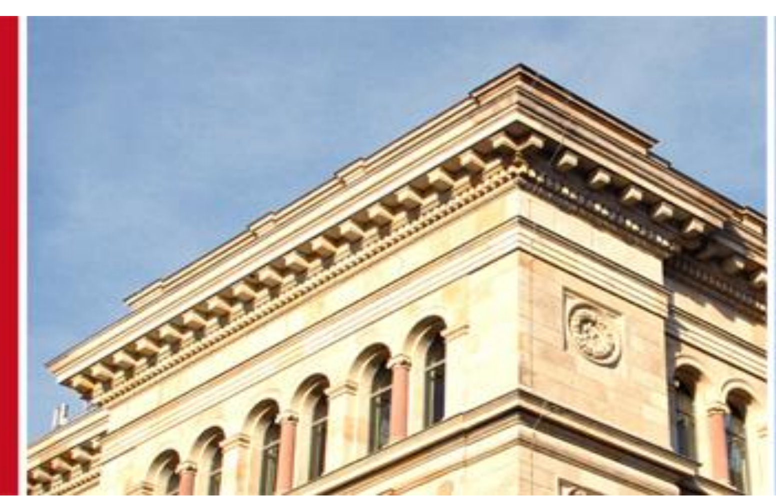






Bilanzierung und Kostenrechnung
Sommersemester 2023

Prof. Dr. Maik Lachmann
Fachgebiet Controlling und Rechnungslegung
https://www.tu.berlin/accounting/

Lernziele der Veranstaltung

Im Rahmen dieser Veranstaltung…

- … erfahren Sie, warum Unternehmen Bücher führen und Jahresabschlüsse veröffentlichen.
- … lernen Sie, wie wichtige Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss eines Unternehmens abgebildet werden.
- … erwerben Sie Kenntnisse, die es Ihnen ermöglichen, die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens zu beurteilen.
- … bereiten wir Sie darauf vor, den Jahresabschluss eines Unternehmens in vereinfachter Form selbst zu erstellen.
- …lernen Sie, welche Instrumente Unternehmen anwenden, um ihre Kosten zu managen.
- …werden Sie kennen lernen, wie der wirtschaftliche Erfolg einzelner Produkte oder Unternehmensbereiche berechnet werden kann.



Der Wirecard-Fall oder: Wirtschaftsüberwachung mit schlechter Bilanz

Der Bilanzskandal um den Bezahldienstleister hat viele Fragen aufgeworfen. Auch, ob Kontrollsysteme noch auf der Höhe der Zeit sind.

Quelle: Neue Westfälische 31.08.2020

FIRMENPLEITEN

Insolvenzverwalter warnen vor Zombie-Unternehmen

Die Regierung will überschuldeten Firmen in der Cororonakrise mehr Luft verschaffen. Doch Experten fürchten massive Schäden für die Wirtschaft.

Quelle: Handelsblatt 10.08.2020

Studie: Finanzvorstände erwarten längere Durststrecke

02. April 2020

Laut einer Erhebung planen 60 Prozent der befragten Finanzmanager mit einem Rückgang der Wirtschaftsleistung bis in zweite Halbjahr 2020 hinein.

Quelle: Wirtschaftswoche 02.04.2020

Für bessere grüne Bilanzen

Ist die Berichterstattung von Unternehmen über ökologische, soziale und ethische Aspekte zu beliebig? Wissenschaftler fordern einen neuen, einheitlichen Standard.

Quelle: Süddeutsche Zeitung 31.08.2020

Lufthansa drängt zur Eile beim staatlichen Rettungspaket

19. Mai 2020

Die Liquiditätsreserven der Lufthansa schmelzen immer weiter ab. Der Vorstand dringt auf eine baldige Lösung beim staatlichen Rettungspaket.

Quelle: Wirtschaftswoche 19.05.2020

Organisatorisches
Veranstaltungen



Aufeinander aufbauende Lehrveranstaltungsformate:

Vorlesung (VL)

- Vermittelt die zentralen Grundlagen, führt Vorgehensweisen und Konzepte ein.
- Steckt den Rahmen des Moduls ab und zeigt die Prinzipien der Unternehmensrechnung auf.
- Neue Videos immer freitags im ISIS, zusätzliche Präsenzveranstaltungen am Freitag 14:15-15:45 Uhr im HE 101

Übung (UE)

- Wendet die theoretischen Konzepte der Vorlesung in ersten Aufgaben an, vertieft diese praktisch und bereitet auf die Bearbeitung von Prüfungsaufgaben vor
- Montags, 12:00-14:00 Uhr im MA 001, ab 24.04.2023

Tutorium (TUT)

- In Kleingruppen werden weitere Aufgaben zu den in der VL und UE behandelten Themen bearbeitet.
- Finden an mehreren Wochentagen ab 24.04.2023 in Präsenz statt. (Siehe Veranstaltungsübersicht, das besuchte Tutorium kann frei gewählt werden)
- Infos zum Start und zum Zugang finden sich im ISIS-Kurs

Zusätzlich:



- Für individuelle Rückfragen und zur Prüfungsvorbereitung (Siehe Sprechstundenübersicht)
- Infos zum Start und zum Zugang folgen via ISIS-Kurs



Kurzvorstellung Prof. Dr. Maik Lachmann

https://www.tu.berlin/accounting/ueber-uns/leitung/

(SoSe 2023: Im Forschungssemester)



- Seit 04/2019 Prodekan für Forschung an der Fakultät VII
- Seit 10/2014
  Professor für Controlling und Rechnungslegung an der TU Berlin
- 10/2010-09/2014
  Juniorprofessor für Controlling an der TU Dortmund
- 09/2010
  Wiss. Mitarbeiter an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster
- Stationen als Gastwissenschaftler:
  University of Florida, Gainesville, USA
  University of Southern California, Los Angeles, USA

Forschungsschwerpunkte:

- Performance Measurement & Anreizsysteme
- Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
- Behavioral Accounting
- Controlling im Gesundheitssektor

Praxispartner (Auswahl):

- PwC
- Deloitte
- EY
- Axel Springer
- Beiersdorf

Organisatorisches

Materialien



Folien zur Veranstaltung

- Die Foliensätze zu Vorlesung, Übung und Tutorium können im ISIS herunter geladen werden.
- Der ISIS Kurs ist in den ersten drei Semesterwochen frei zugänglich.
- Die Folien werden vor den jeweiligen Veranstaltungen zum Download bereit gestellt.

Gesetzestext



Handelsgesetzbuch (HGB), 68. Auflage 2023
Preis: EUR 9,90

Ältere Auflagen des HGB (ab 2020) können verwendet werden.

Der Gesetzestext darf in der Klausur verwendet werden. Voraussetzungen: Keine handschriftlichen Notizen, Markierungen mit Textmarker nur in einer Farbe!

Organisatorisches

Literaturhinweise



Teil Buchführung



Ulrike Geismann
Basiswissen Buchführung
Als E-Book über Springer Link im TU-Netz verfügbar (VPN erforderlich)

Teil Bilanzierung



Adolf G. Coenenberg/ Axel Haller/ Gerhard Mattner/ Wolfgang Schultze
Einführung in das Rechnungswesen
7. Auflage 2018
Als E-Book via ISIS verfügbar

Teil Kostenrechnung



Adolf G. Coenenberg/ Thomas M. Fischer/ Thomas Günther
Kostenrechnung und Kostenanalyse
9. Auflage 2016
Als E-Book via ISIS verfügbar

Organisatorisches

Prüfungsleistung Portfolioprüfung



Prüfungs-leistung I

- Zwei 20-minütige E-Tests mit jeweils max. 10 erreichbaren Punkten
- Anteil an der Gesamtnote: 20% (=20 Punkte max.)
- E-Tests (Online im ISIS): 23.05.2023 und 06.06.2023
- Open Book Test, d.h. Lernmaterialien dürfen genutzt werden
- Endgerät und Internetzugang sind erforderlich, Funktionsfähigkeit in Eigenverantwortung

Prüfungs-leistung II

- Absolvieren eines 60-minütigen Tests am Ende des Semesters (in Präsenz)
- Anteil an der Gesamtnote: 80% (=80 Punkte max.)
- Closed Book Test, d.h. Lernmaterialien u.a. dürfen nicht genutzt werden
- 2 (alternative) Termine: 27.07.2023 und 04.10.2023

- Es zählen die Gesamtpunkte (mind. 50 Punkte) → nicht jede Teilleistung muss separat bestanden werden
- Anmeldezeitraum: ab sofort bis zum 21.05.2023 über MOSES (MTS) (für beide Termine)
- Das Modul muss in einem Semester abgeschlossen werden, d.h. Teilpunkte der E-Tests verfallen nach einem Semester

Bei organisatorischen und prüfungsbezogenen Fragen zum Modul wenden Sie sich bitte an unser Sekretariat: susan.mehr@tu-berlin.de
Bei inhaltsbezogenen Fragen wenden Sie sich bitte an: bukinfo@accounting.tu-berlin.de

Organisatorisches
Arbeitsbuch zur Veranstaltung





Herausgegeben von Prof. Dr. Maik Lachmann
Arbeitsbuch zu Bilanzierung und Kostenrechnung
11., überarbeitete Auflage 2022
ca. 240 S., Kartoniert
Preis: EUR 10,00

Verkauf im Anschluss an die Veranstaltung sowie über unser Sekretariat (Raum H 6180, Öffnungszeiten siehe Website https://www.tu.berlin/accounting/ueber-uns/sekretariat/)

→ Abgestimmte Ausführungen zu allen Inhalten der Lehrveranstaltung
→ Zusammenfassungen und Erklärungen der Inhalte zur Prüfungsvorbereitung
→ Enthält sämtliche Übungsaufgaben zur Veranstaltung
→ Altklausuren

Teil I

Grundlagen der Rechnungslegung

1. Einführung
2. Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

1

Kapitel 1

Einführung

1. Was ist Rechnungslegung?
2. Warum legen Unternehmen Rechnung?
3. Warum gibt es verbindlich anzuwendende Rechnungslegungsvorschriften?

Was ist Rechnungslegung?

Rechnungslegungsbegriff und Informationsbeziehung





Der Begriff der Rechnungslegung bezieht sich auf die Bereitstellung von (überwiegend zahlenmäßigen) Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens.

Rechnungsleger — **Jahres-abschluss** — **Rechnungs-legungs-adressaten**

Die Inhalte des „Jahresabschlusses" als Informationsinstrument der Rechnungslegung werden durch verbindlich anzuwendende Rechnungslegungsvorschriften festgelegt.





Die Bereitstellung der Informationen
erfolgt vor allem über zwei zentrale Rechenwerke

Finanzbuchhaltung
(Aktiv-, Passiv-, Aufwands- und Ertragskonten)

Bilanz

stellt **Vermögen** und **Kapital** einander gegenüber und informiert auf diese Weise über die **Vermögens- und Finanzlage** des Unternehmens.

Gewinn- und Verlustrechnung

gliedert die einzelnen Erfolgskomponenten und informiert über die **Ertragslage** des Unternehmens.

Warum legen Unternehmen Rechnung?

Für wen sind Rechnungslegungsinformationen von Interesse?



Die Adressaten der Rechnungslegung sind Unternehmensexterne:

Jahresabschluss

- Eigenkapitalgeber
- Fremdkapitalgeber
- Arbeitnehmer
- Kunden
- Lieferanten
- Gebietskörperschaften

… einige Beispiele…

Warum legen Unternehmen Rechnung?

Für wen sind Rechnungslegungsinformationen von Interesse?



06.04.2011 Drucken | Senden | Feedback | Merken

Geldprobleme

Saab produziert vorerst nicht mehr



REUTERS

Saab-Werk in Schweden: Gesamtverlust von 218 Millionen Euro

Die Situation des angeschlagenen Autoherstellers Saab spitzt sich zu: Das Unternehmen musste seine Produktion vorläufig einstellen. Verärgerte Zulieferer halten wegen unbezahlter Rechnungen ihre Waren zurück.

Lieferanten

- Sind im B2B-Bereich in der Regel an einer langfristigen Absatzmöglichkeit interessiert
- Analysieren den Jahresabschluss eines (potenziellen) Kundens mit folgenden Informationsinteressen:
  - Wie ist die Erfolgs- und Finanzsituation des Unternehmens?
  - Ist davon auszugehen, dass das Unternehmen seinen Zahlungsverpflichtungen nachkommen kann?
  - Ist davon auszugehen, dass dieses auch künftig Produkte des eigenen Hauses beziehen wird?
  - Ist u.U. zu erwarten, dass es künftig größere Mengen oder zusätzliche Produkte beziehen wird?

Warum legen Unternehmen Rechnung?

Für wen sind Rechnungslegungsinformationen von Interesse?





16.02.2012 Drucken | Senden | Feedback | Merken

Schlechte Verkaufzahlen

Quelle: Spiegel Online

Opel rutscht tief in die Verlustzone

AP

Opel-Produktion in Rüsselsheim: Belastung für die Konzernmutter

Der Autobauer Opel ist zum Jahresende 2011 tief in die roten Zahlen gerutscht. Alleine in den letzten drei Monaten häufte das Unternehmen mehr als eine halbe Milliarde Euro Verlust an. Für die Konzernmutter General Motors wird es damit immer mehr zur Belastung.

Autoboom

7500 Euro Rekordbonus für VW-Mitarbeiter

Quelle: Focus Online

Donnerstag, 08.03.2012, 12:15

Nach dem Rekordjahr 2011 mit dem höchsten Bonus in der Firmengeschichte füllt VW die Taschen seiner Belegschaft. Sogar 8000 Euro und damit den höchsten Bonus erhalten die Tarifmitarbeiter der Schwestermarke Audi.

Empfehlen 17 Twittern 12 +1 0

Arbeitnehmer

- Besitzen ein Interesse an dem Fortbestand des Unternehmens und werden u.U. erfolgsabhängig vergütet.
- Analysieren den Jahresabschluss eines (potenziellen) Arbeitgebers mit folgenden Informationsinteressen:
  - Wie hoch ist der Periodenerfolg und wie ist die Finanzsituation des Unternehmens?
  - Werden die bestehenden Arbeitsverträge voraussichtlich von Seiten des Unternehmens erfüllt?
  - Ist ein Personalabbau zu erwarten oder zeichnen sich Wachstumsperspektiven ab?

Warum legen Unternehmen Rechnung?

Für wen sind Rechnungslegungsinformationen von Interesse?







22.04.2012

WOCHENAUSBLICK

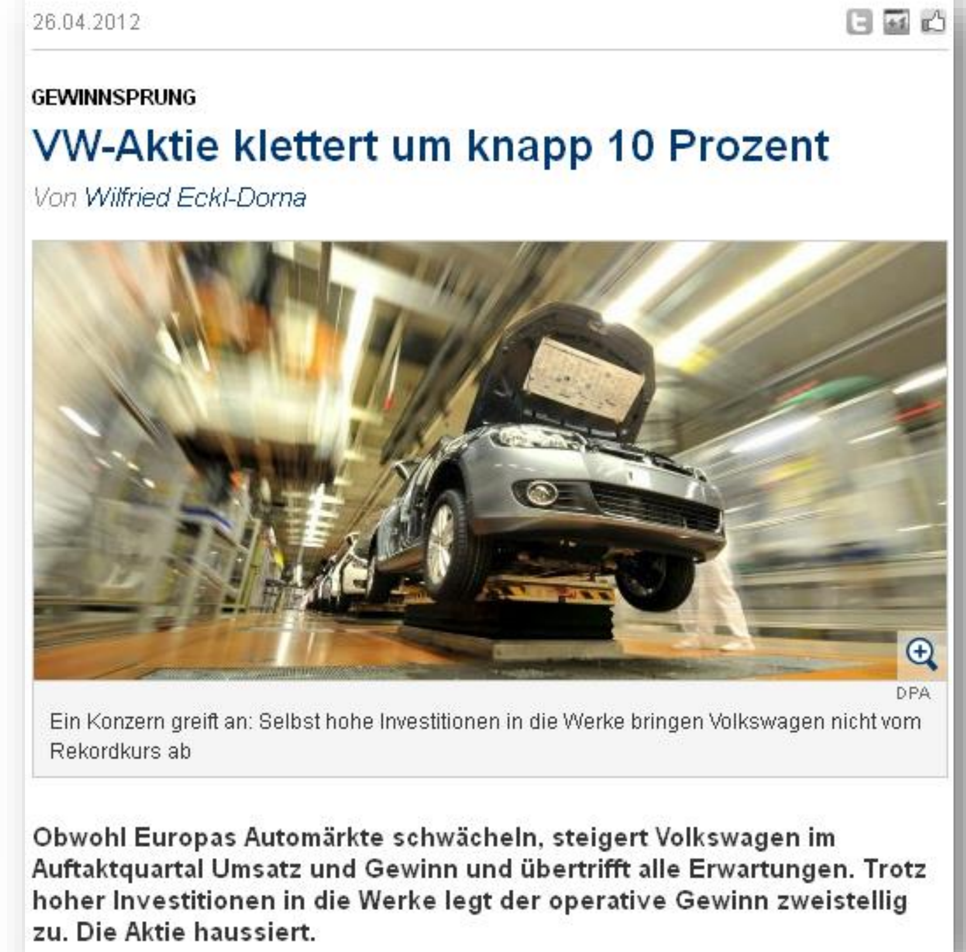
Dax und Anleger im Berichtsfieber

DPA

Fieberkurve im Dax: Die kommenden Handelstage dürften turbulent werden

Die neue Handelswoche steht ganz im Zeichen der Berichtssaison. Allein sieben Dax-Konzerne informieren über das abgelaufene Quartal. Mit Spannung warten die Anleger auch auf Informationen, ob die US-Notenbank die Geldschleusen ein weiteres Mal öffnen wird.

Quelle: Manager Magazin Online



26.04.2012

GEWINNSPRUNG

VW-Aktie klettert um knapp 10 Prozent

Von Wilfried Eckl-Dorna

DPA

Ein Konzern greift an: Selbst hohe Investitionen in die Werke bringen Volkswagen nicht vom Rekordkurs ab

Obwohl Europas Automärkte schwächeln, steigert Volkswagen im Auftaktquartal Umsatz und Gewinn und übertrifft alle Erwartungen. Trotz hoher Investitionen in die Werke legt der operative Gewinn zweistellig zu. Die Aktie haussiert.

Quelle: Manager Magazin Online



Kapitel 2

Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

1. Rechenwerke
2. Rechnungslegungszwecke
3. Gesetzliche Grundlagen
4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung



Zentrale Informationsinstrumente der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind…

Bilanz der Volkswagen AG zum 31. Dezember 2019

Mio. €	Anhang	31.12.2019	31.12.2018
Aktiva			
Anlagevermögen			
Immaterielle Vermögensgegenstände	1	652	230
Sachanlagen	1	7.378	6.731
Finanzanlagen	1	112.793	112.752
		120.823	**119.713**
Umlaufvermögen			
Vorräte			
Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände			
Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten			

…Bilanz

Gewinn- und Verlustrechnung der Volkswagen AG
vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019

Mio. €	Anhang	2019	2018
Umsatzerlöse	12	**80.621**	**78.001**
Herstellungs- und Anschaffungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen		−74.700	−72.700
Bruttoergebnis vom Umsatz		**5.921**	**5.301**
Vertriebskosten		−5.980	−5.760
Allgemeine Verwaltungskosten			
Sonstige betriebliche Erträge	13		
Sonstige betriebliche Aufwendungen	14		
Finanzergebnis	15		
Abschreibungen auf Finanzanlagen			
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag			
Ergebnis nach Steuern = Jahresüberschuss			

...Gewinn- und Verlustrechnung

Anhang zum Jahresabschluss der Volkswagen AG per 31.12.2019

Abschluss nach Handelsrecht

Die Volkswagen AG hat ihren Sitz in Wolfsburg, Deutschland, und ist beim Amtsgericht Braunschweig unter der Registernummer HRB 100484 eingetragen. Der Abschluss der Volkswagen AG wurde nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches – unter Beachtung der Regelungen des Aktiengesetzes – aufgestellt.
Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

… und Anhang



<u>Definition:</u> **Die Bilanz ist eine stichtagsbezogene, wertmäßige Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital eines Unternehmen in Kontenform.**

Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Unternehmen langfristig zu dienen

Von den Eigentümern des Unternehmens unbefristet zur Verfügung gestelltes bzw. thesauriertes Kapital

Aktiva	**Bilanz zum…**	**Passiva**
Anlagevermögen I. Immaterielle VG II. Sachanlagen III. Finanzanlagen		**Eigenkapital**
Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen III. Wertpapiere IV. Liquide Mittel		**Fremdkapital**
= Vermögen		**= Kapital**

Vermögensgegenstände, die nur kurze Zeit im Unternehmen verbleiben

Dem Unternehmen von Dritten für einen befristeten Zeitraum überlassenes Kapital



Definition: **Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) hat die Aufgabe, durch eine zweckmäßige Gliederung einzelner Erfolgskomponenten einen möglichst guten Einblick in die Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen.**

Nachhaltig erzielbares Ergebnis aus dem Kerngeschäft des Unternehmens

Ergebnis aus außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen und Finanzgeschäften

Gewinn- und Verlustrechnung der Volkswagen AG
vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019

Mio. €	Anhang	2019	2018
Umsatzerlöse	**12**	**80.621**	**78.001**
Herstellungs- und Anschaffungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen		–74.700	–72.700
Bruttoergebnis vom Umsatz		**5.921**	**5.301**
Vertriebskosten		–5.980	–5.760
Allgemeine Verwaltungskosten		–1.968	–1.865
Sonstige betriebliche Erträge	13	5.053	5.673
Sonstige betriebliche Aufwendungen	14	–5.967	–6.089
Finanzergebnis	**15**	**10.638**	**8.264**
Abschreibungen auf Finanzanlagen		–1.523	–
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		–1.215	–907
Ergebnis nach Steuern = Jahresüberschuss		**4.958**	**4.620**





Welche der folgenden Aussagen ist richtig?

a) Die Bilanz ist stets zum 31.12. des Jahres zu erstellen.

b) Die Passivseite der Bilanz liefert Aufschluss über den Verschuldungsgrad des Unternehmens.

c) Die Bilanz ist als Synonym zum Jahresabschluss eines Unternehmens zu verstehen.

d) Die Bilanzsumme ergibt sich aus der Summe des Fremdkapitals abzüglich der Schulden.

e) Keine der Aussagen ist richtig.

2. Rechnungslegungszwecke

Überblick über die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung



1) Dokumentation

2) Information/ Rechenschaft

Rechnungs-legungszwecke HGB

3) Zahlungs-bemessung

2

2. Rechnungslegungszwecke

Dokumentation



- § 238 Abs. 1 HGB: Kaufmann hat eine übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle zu erbringen
- Sämtliche innerhalb eines Geschäftsjahres aufgezeichneten güter- und finanzwirtschaftlichen Vorgänge bilden die Grundlage für die Anfertigung des vom Gesetzgeber geforderten Jahresabschlusses.
- Neben dieser grundlegenden Funktion erfüllt die Dokumentation aller Geschäftsvorfälle zudem eine Schutzfunktion und eine Beweisfunktion (z.B. bei dolosen Handlungen oder Unterschlagungen).
- Darüber hinaus stellt die handelsrechtliche Buchführungspflicht die Grundlage für die Erstellung einer Bilanz nach dem Steuerrecht (§ 140 AO) dar.

2. Rechnungslegungszwecke

Information und Rechenschaft





Information der Stakeholder

- Mit Hilfe des Jahresabschlusses soll der Adressatenkreis – insbesondere Anteilseigner und Gläubiger, aber auch Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer, der Staat und die Öffentlichkeit – über die wirtschaftliche Lage (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) des Unternehmens informiert werden (vgl. Kap. 1).

Selbstinformation des Kaufmanns

- Des Weiteren dient der Jahresabschluss auch der Selbstinformation des Kaufmanns, d.h. Jahresabschlussinformationen werden zur Steuerung und Kontrolle des Unternehmens herangezogen.

Rechenschaft

- Zudem ermöglicht der Jahresabschluss eine Rechenschaftslegung über die Verwendung des von den Eigen- und Fremdkapitalgebern anvertrauten Kapitals.

2. Rechnungslegungszwecke

Zahlungsbemessung



- Der im Jahresabschluss ermittelte Periodenerfolg stellt zugleich die Bemessungsgrundlage für die maximal mögliche Ausschüttung an die Anteilseigner dar
- Problem: Es bestehen unterschiedliche Zahlungsbemessungsinteressen, insbesondere zwischen Eigentümern und Gläubigern:

Eigentümer	**Gläubiger**
Sind an einer möglichst hohen Gewinnausschüttung zugunsten ihres (gegenwärtigen) privaten Konsums interessiert	Bevorzugen eine niedrige Gewinnausschüttung, um möglichst viel Kapital im Unternehmen zu halten, mit dem ihre Forderungen bedient werden können

- Lösung des HGB: Aufgrund der traditionell hohen Bankenorientierung in Deutschland hat der Gesetzgeber den Konflikt zugunsten der Gläubiger aufgelöst
- **Gläubigerschutz:** Der Gesetzgeber beabsichtigt die Gläubiger des Unternehmens durch eine vorsichtige Gewinnermittlung zu schützen, welche dazu führt, dass Ausschüttungen bemessen werden, welche mit Blick auf die Haftungssubstanz des Unternehmens unbedenklich sind.



3. Gesetzliche Grundlagen

Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?



Das deutsche HGB knüpft die Rechnungslegungspflicht
an den handelsrechtlichen Kaufmannsbegriff

§ 238 Abs. 1 HGB

Buchführungspflicht

„Jeder **Kaufmann** ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen."

§ 242 Abs. 1 HGB

Aufstellungspflicht

„Der **Kaufmann** hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres einen den Verhältnissen seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen."

3. Gesetzliche Grundlagen



Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?



Buchführungspflicht | **Aufstellungspflicht**

Das HGB knüpft die Pflicht zur Buchführung und Aufstellung eines Jahresabschlusses an den Kaufmannsbegriff.

Was ist ein Kaufmann?

§ 1 Abs. 1 HGB: Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.

Was ist ein Handelsgewerbe?

§ 1 Abs. 2 HGB: Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

3. Gesetzliche Grundlagen

Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?





Abgrenzungskriterien

Zu den Kriterien, wann ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorliegt, gehören insbesondere:

- Art der Geschäftstätigkeit: z.B. Umfang/Vielfalt der Produktpalette/Leistungen
- Umfang der Geschäftstätigkeit: z.B. Umsatzvolumen, Anlage- und Betriebskapital
- Anzahl der Mitarbeiter: z.B. ein Schichtbetrieb
- Größe und Organisation: z.B. mehrere Betriebsstätten oder Tochterunternehmen

Beginn und Ende der Buchführungspflicht

- Beginn: Aufgrund der Verknüpfung der Buchführungspflicht mit dem Führen eines Gewerbebetriebes ist der Kaufmann unmittelbar mit Beginn seines Handelsgewerbes buchführungspflichtig.
- Ende: Das Ende der handelsrechtlichen Buchführungspflicht tritt ein, wenn ein Betrieb eingestellt wird (Liquidation, Insolvenz) oder ein als Kaufmann eingetragenes Unternehmen, das die Betriebsgröße nach § 1 Abs. 2 HGB unterschritten hat, die Eintragung auf Antrag löschen lässt





Handelsrechtliche Anforderungen an die Buchführung

Ziel: Die Buchführung ist so vorzunehmen, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Höhe und Zusammensetzung des Vermögens verschaffen kann.

Allgemeine Anforderungen

- Überblickbarkeit (§ 238 Abs. 1 HGB)
- Einblickbarkeit (§ 238 Abs. 1 HGB)

Besondere Anforderungen

- Lebende Sprache und eindeutige Abkürzungen (§ 239 Abs. 1 HGB)
- Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte und geordnete Verbuchung (§ 239 Abs. 2 HGB)
- Unveränderlichkeit (§ 239 Abs. 3 HGB)
- Zulässigkeit alternativer Buchführungsformen (§ 239 Abs. 4 HGB)



Aufgabe 1 | Buchführungspflichten

- Die Küsschen GmbH, Tochter der italienischen Mon Cheri SA, führt ihre Bücher in italienischer Sprache.
- Um einen unbefugten Einblick in die Bücher von vornherein auszuschließen, verschlüsselt der Buchhalter Geheimcodix sämtliche Aufzeichnungen. Die Bedeutung der von ihm verwendeten Schlüssel ist nur ihm bekannt. Ein Schlüsselverzeichnis existiert nicht, da es die Einsicht eines Unbefugten erleichtern könnte.
- Um Buchungsfehler einfacher korrigieren zu können, nimmt Geheimcodix sämtliche Aufzeichnungen mit Bleistift vor.
- Ausgangsrechnungen verbucht er aus Rationalisierungsgründen jeweils zum Quartalsende.

Prüfen Sie, ob die Buchführung der Küsschen GmbH den Anforderungen des HGB an die Buchführung entspricht.



Lösung | Aufgabe 1 | Buchführungspflichten

Buchführung in italienischer Sprache

Kein Verstoß gegen Anforderung einer lebenden Sprache

Verschlüsselung der Aufzeichnungen

Verstoß gegen Einblickbarkeit der Buchführung

Aufzeichnungen mit Bleistift

Verstoß gegen Unveränderlichkeit der Aufzeichnungen

Verbuchung von Ausgangsrechnungen zum Quartalsende

Verstoß gegen zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle



Bilanzskandale – mehr als nur kleine Delikte

Praxisbeispiel FlowTex





- FlowTex: Vertrieb von Horizontal-bohrmaschinen
- Nicht existente Bohrmaschinen wurden von FlowTex durch Banken finanziert, indem man Sale-and-Lease-Back-Verträge mit eigenen Tochterfirmen abschloss.
- Verkauf neuer Maschinen, um die Leasingraten für alte Maschinen zahlen zu können.
- Laut Buchführung wurden 3.000 Bohrmaschinen zu je 1,5 Mio. DM verkauft – gebaut wurden aber nur circa 300 Stück.
- Der Gesamtschaden betrug circa 2,6 Mrd. €.

Vgl. Melcher (2008); Peemöller/Hofmann (2005).

3. Gesetzliche Grundlagen

Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?





Aufstellungs-pflicht

Es gibt keinen „Standard-Jahresabschluss“!
Welche Rechenwerke im Einzelnen verpflichtend aufzustellen sind, richtet sich vielmehr nach…

… Rechtsform

… Unternehmens-größe

… Kapitalmarkt-orientierung





1) Rechtsform

Einzelkaufleute	Personen-gesellschaften	Kapital-gesellschaften

Keine Buchführungs-pflicht und Pflicht zur Auf-stellung des Jahresab-schlusses, wenn sie an zwei aufeinanderfolgen-den Bilanzstichtagen nicht mehr als **600.000 € Umsatzerlöse** und mehr als **60.000 € Jahresüber-schuss** aufweisen

- GbR = Gesellschaft bürgerlichen Rechts
- PartG = Partnerschafts-gesellschaft
- OHG = offene Handels-gesellschaft (auch als GmbH & Co. OHG)
- KG = Kommanditgesell-schaft (auch als GmbH & Co. KG)
- Stille Gesellschaft

- GmbH = Gesellschaft mit beschränkter Haftung
- AG = Aktiengesellschaft
- KGaA = Kommanditge-sellschaft auf Aktien
- SE = Europäische Aktiengesellschaft
- eG = eingetragene Genossenschaft

3. Gesetzliche Grundlagen



Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?



1) Rechtsform

- Das Dritte Buch des HGB beinhaltet die zentralen gesetzlichen Grundlagen der Rechnungslegung in Deutschland.
- Es setzt sich aus vier Abschnitten zusammen:

Alle Kaufleute (§§ 238-263 HGB)	**Kapitalgesell-schaften** (§§ 264-335)	**Genossen-schaften** (§§ 264-335)	**Kreditinstitute & Versicherungen** (§§ 340-341 HGB)
Vorschriften zu Buchführung und Jahresabschluss, die für alle Kaufleute gelten	Detailliertere Be-stimmungen für Kapitalgesell-schaften, z.B. bezüglich der Gliederung von Bilanz (§ 266 HGB) und GuV (§ 275 HGB)		





Praxisbeispiel Schlecker

Die Rechtsform „Einzelkaufmann/Einzelkauffrau“

- Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften haftet der/die „Einzelkaufmann/Einzelkauffrau“ mit seinem/ihrem persönlichen Vermögen für das Unternehmen.
- Schlecker war einst die stärkste Drogeriekette Deutschlands.
- Mittlerweile musste das Unternehmen Insolvenz anmelden, 11.750 Angestellte werden freigesetzt; Verlust 2011: ca. 200 Mio. €.
- Aufgrund der gewählten Rechtsform haftet Gründer Anton Schlecker mit seinem persönlichen Kapital gegenüber den Gläubigern des Unternehmens.
- Im April 2011 noch wurde Anton Schlecker mit einem Vermögen von 2,2 Mrd. € laut Forbes Liste auf Platz 26 der reichsten Deutschen geführt.
- Nach eigenen Aussagen besitzt die Gründerfamilie heute kein nennenswertes Vermögen mehr.

Entnommen aus Spiegel Online, 29.02.2012; Süddeutsche.de 23.01.2012.

3. Gesetzliche Grundlagen



Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?



2) Unternehmensgröße

- Die speziellen Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind nach Größenklassen differenziert
- Für größere Kapitalgesellschaften gelten in der Regel detailliertere Bestimmungen (z.B. bei der Tiefe der Untergliederung von Bilanz und GuV oder der Aufstellung des Lageberichts)

	Größenkriterien		
	Bilanzsumme (BS) (Mio. €)	**Umsatzerlöse (U) (Mio. €)**	**Durchschnittliche Mitarbeiterzahl (MA)**
Kleine	BS ≤ 6,00	U ≤ 12,00	MA ≤ 50
Mittelgroße	6,00 < BS ≤ 20,00	12,00 < U ≤ 40,00	50 < MA ≤ 250
Große	BS > 20,00	U > 40,00	MA > 250

- Für die Zuordnung eines Unternehmens zu einer Größenklasse ist es erforderlich, dass **mindestens zwei** der drei Kriterien an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllt werden.





3) Kapitalmarktorientierung

- Kapitalmarktorientiert ist eine Kapitalgesellschaft, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG (Wertpapierhandelsgesetz) in Anspruch nimmt oder dies beantragt hat.
- Definition eines organisierten Marktes im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG:

„Organisierter Markt im Sinne dieses Gesetzes ist ein […] betriebenes oder verwaltetes, durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt."





Auswirkungen der zuvor betrachteten Merkmale

Berichtselemente						
Eigenkapital-spiegel						☑
Kapitalfluss-rechnung						☑
Lagebericht				☑	☑	☑
Anhang			☑	☑	☑	☑
GuV		☑	☑	☑	☑	☑
Bilanz		☑	☑	☑	☑	☑
Unternehmens-merkmale	Kleine Einzel-kauf-leute	Sonstige	Kleine	Mittel-große	Große	Kapital-markt-orien-tierte
	Nicht-Kapital-gesellschaften		Kapitalgesellschaften			

In Anlehnung an: Wöhe, Allg. Betriebswirtschaftslehre, 23. Auflage, München 2010, S. 727.



3. Gesetzliche Grundlagen

Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?



Aufgabe 2 | Bestandteile des Jahresabschlusses

Vervollständigen Sie die folgenden Aussagen zu den Bestandteilen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses (JA).

a) Der JA einer großen Aktiengesellschaft besteht aus den Komponenten
Bilanz, GuV und Anhang.

b) Bei der mittelgroßen Chaos-GmbH ist zusätzlich zum JA
ein Lagebericht aufzustellen.

c) Der Jahresabschluss besteht bei einer OHG
aus Bilanz und GuV.

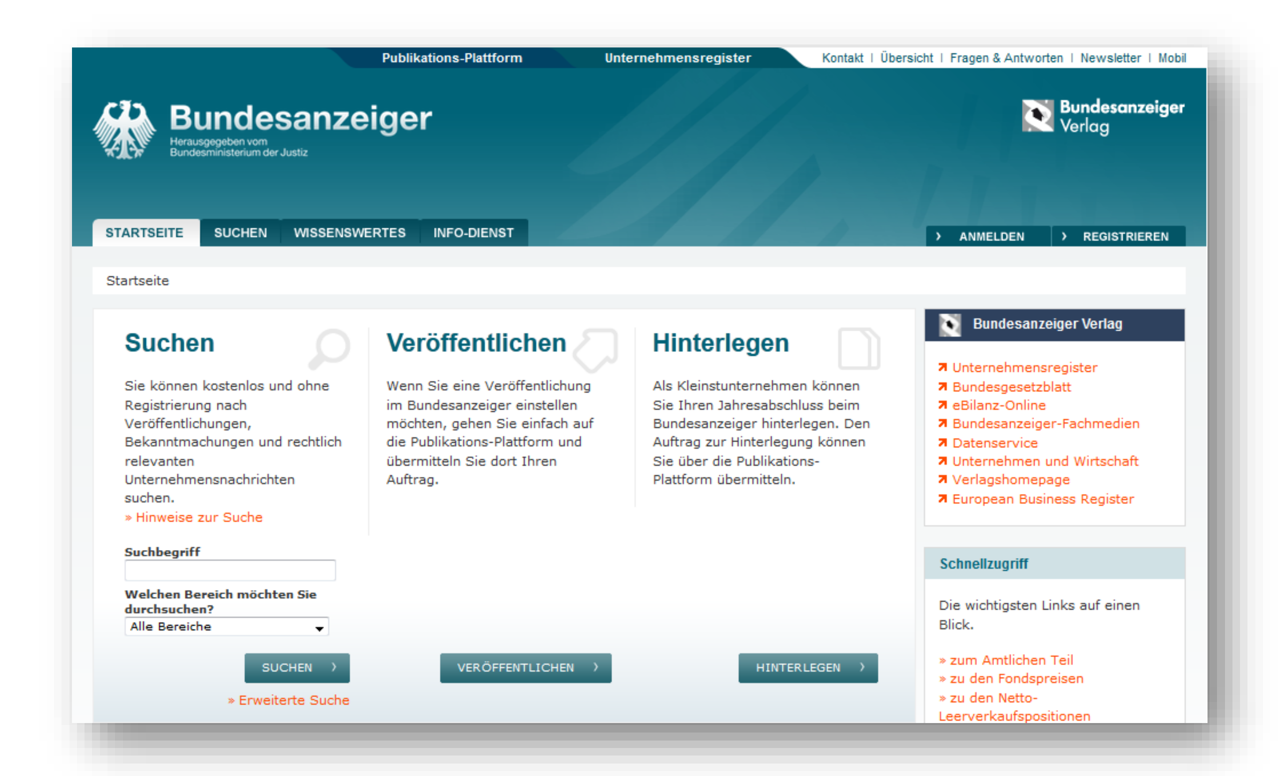
d) Bei einer kleinen Aktiengesellschaft muss zusätzlich zum JA
nichts weiter aufgestellt werden.

e) Bei dem Einzelunternehmen Alone (Umsatz 850.000 €, Gewinn 95.000 €) besteht der JA
aus Bilanz und GuV.

3. Gesetzliche Grundlagen

Wer ist in Deutschland zur Rechnungslegung verpflichtet?





- Veröffentlicht werden Jahres-abschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger, einem Bekanntmachungsorgan der deutschen Bundesbehörden (www.bundesanzeiger.de).
- Der Umfang der zu veröffent-lichenden Informationen hängt – ebenso wie die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer – von verschiedenen Merkmalen des Unternehmens ab.
- Großunternehmen veröffent-lichen ihren Jahresabschluss in der Regel zusätzlich auf ihrer Internetpräsenz.

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung



Was sind GoB?



- Die zuvor genannten Vorschriften regeln nicht alle Probleme der Buchführung detailliert.
- Neben den zuvor behandelten **kodifizierten Rechtsquellen** bestehen daher die sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).**
- Zu beachten sind sie im Rahmen der
  - Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 Satz 1 und § 239 Abs. 4 Satz 1 HGB)
  - Inventurvereinfachungsverfahren (§ 241 HGB)
  - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 243 HGB)
  - Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB)

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Was sind GoB?



- **<u>Definition:</u>** Unter den GoB sind allgemein anerkennte Regeln über die Führung der Handelsbücher sowie die Erstellung des Jahresabschlusses zu verstehen, die von allen Kaufleuten gleichermaßen zu beachten sind.
- Die GoB sind nur zum Teil im HGB kodifiziert und werden im Gesetzestext nicht explizit definiert
- Gleichwohl verweist das Gesetz auf die GoB, z.B.

> *„Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.“*
> (§ 264 Abs. 2 HGB)

- Die GoB stellen daher zwingende Rechtssätze dar, die das schriftlich fixierte Gesetz <u>ergänzen</u> und dort greifen, wo Gesetzeslücken auftreten oder Gesetzesvorschriften einer Auslegung bedürfen
- Sofern spezifische Gesetzesvorschriften bestehen, haben diese jedoch Vorrang gegenüber den GoB

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Teilbereiche der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung





Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation (GoD)	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil)
Sollen die Aufzeichnung aller buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle sichern	Stellen sicher, dass die Vermögensgegenstände und Schulden vollständig, richtig, nachprüfbar und einzeln erfasst werden	Sollen gewährleisten, dass der Jahresabschluss vollständig, inhaltlich richtig sowie klar und übersichtlich aufgestellt wird

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB im engeren Sinne)



Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil)

- Materielle GoBil
  - Ansatz-grundsätze
  - Bewertungs-grundsätze
    - (Ansatz- und Bewertungsgrundsätze →) Abgrenzungs-grundsätze
  - ergänzende Grundsätze
- Formelle GoBil
  - Klarheit und Übersichtlichkeit
  - Kontinuität



Ansatzgrundsätze

- Frage des Bilanzinhaltes: Wann ist ein Vermögensgegenstand zu aktivieren bzw. ein Schuldposten zu passivieren? (Vgl. hierzu Teil III und IV)

Bewertungsgrundsätze

Realisations-prinzip	Es dürfen nur realisierte Gewinne und Verluste in der Bilanz ausgewiesen werden.
Imparitäts-prinzip	Erfolgswirksame Antizipation unrealisierter, aber vorhersehbarer Aufwendungen
Vorsichts-prinzip	Aktiva sollen möglichst niedrig, Passiva möglichst hoch bewertet werden. ➔ Die Vermögenslage des Unternehmens wird im Jahresabschluss pessimistisch abgebildet.





Abgrenzungsgrundsätze

Sachliche Abgrenzung

Den Erträgen sollen die durch sie verursachten bzw. ihnen entsprechenden Aufwendungen gegenübergestellt werden.

Zeitliche Abgrenzung

Einnahmen und Ausgaben sind den einzelnen Rechnungsperioden *pro rata temporis* zuzurechnen.

Ergänzende Grundsätze

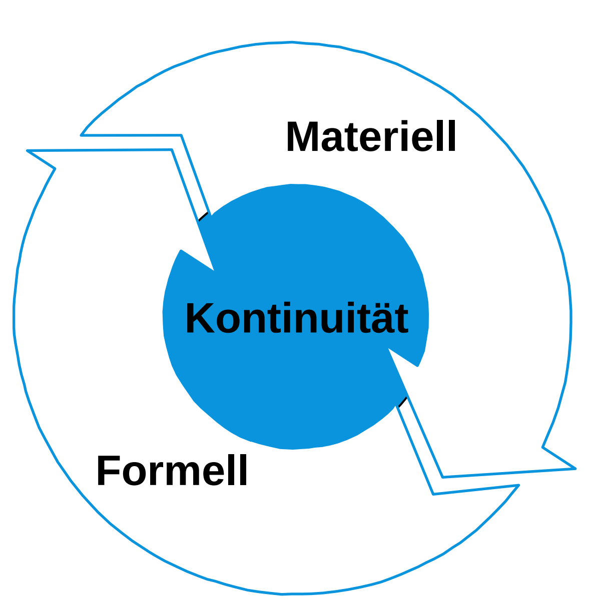
- **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit:** Der Nutzen zusätzlicher Information muss die Kosten ihrer Bereitstellung übersteigen; es sind nur solche Informationen zu verarbeiten, die für den Bilanzadressaten entscheidungsrelevant sind.
- **Going-Concern-Prinzip:** Bei der Bewertung ist grundsätzlich von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen.
- **Grundsatz der Richtigkeit und Vollständigkeit**



Klarheit und Übersichtlichkeit

- Posten des Jahresabschlusses sind so zu ordnen und zu bezeichnen, dass ihr Inhalt erkennbar ist
- Keine Zusammenfassungen oder Saldierungen, die zu Fehlinformationen führen könnten; aber: Gliederungstiefe der Bilanz darf nicht die Übersichtlichkeit gefährden

Kontinuität



- Dient der Vergleichbarkeit einzelner Jahresabschlüsse im Zeitablauf
- **Formelle Kontinuität:** Bilanzidentität (Schlussbilanz 2018 = Eröff-nungsbilanz 2019); Beibehaltung der Bilanzgliederung und des Abschlussstichtages
- **Materielle Kontinuität:**
  - Bewertungsstetigkeit: Beibehaltung von Bewertungsgrundsätzen und -methoden
  - Wertkontinuität: Ein im alten Jahresabschluss bilanzierter Wert ist bei unveränderten Verhältnissen fortzuführen





Aufgabe 3 | Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Welchen Geschäftsjahren sind die folgenden Wertänderungen im Betriebsvermögen der Industrie-AG als Aufwand oder Ertrag zuzurechnen, wenn deren Geschäftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist? Nennen Sie jeweils den entscheidenden GoB.

a) Zinserträge für den Zeitraum Mai 01 bis April 02.

b) Schadenersatzforderung eines Kunden wegen mangelhafter Lieferung im Jahre 01, die von der bilanzierenden Industrie-AG abgelehnt wird. Der Prozess ist im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung (31.12.01) noch nicht entschieden, er wird aber voraussichtlich verloren.

c) In 01 erhaltene Anzahlung auf eine Lieferung im Jahre 02.





Lösung | Aufgabe 3 | Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

a) Erträge in 01 zu zwei Dritteln und in 02 zu einem Drittel

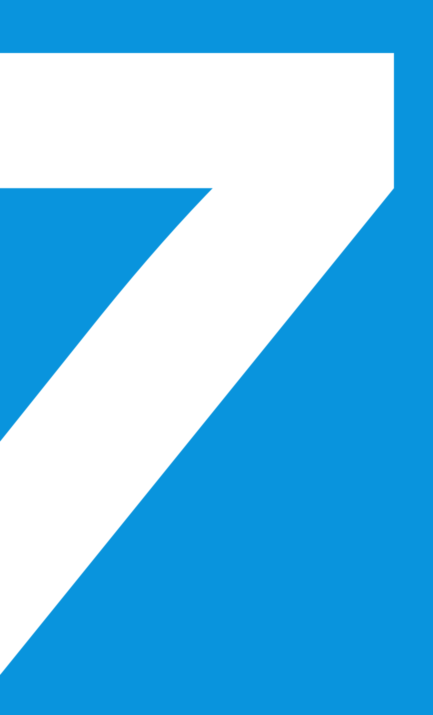
➔ Zeitliche Abgrenzung

b) Aufwand in 01

➔ Imparitätsprinzip

c) Ertrag in 02

➔ Realisationsprinzip



Wesentliche Inhalte Kapitel 2

- Die Aktivseite der Bilanz stellt das Vermögen des Unternehmens dar, während die Passivseite der Bilanz zeigt, wer dem Unternehmen das Kapital überlassen hat, das im Vermögen investiert ist.
- Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) hat die Aufgabe, durch eine zweckmäßige Gliederung einzelner Erfolgskomponenten einen möglichst guten Einblick in die Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen.
- Rechnungslegungszwecke fungieren als Bezugsrahmen für die Einzelvorschriften und schließen Regelungslücken.
- Die Rechnungslegungszwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bestehen in der Dokumentation, Information und Rechenschaft sowie in der Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung.
- Das deutsche HGB knüpft die Rechnungslegungspflicht an den handelsrechtlichen Kaufmannsbegriff, der Umfang der Rechnungslegung hängt jedoch von der Rechtsform, Größe und Kapitalmarktorientierung eines Unternehmens ab.
- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind allgemein anerkennte Regeln über die Führung der Handelsbücher sowie die Erstellung des Jahresabschlusses, die von allen Kaufleuten gleichermaßen zu beachten sind, wenngleich sie nur teilweise kodifiziert sind. Unter ihnen nehmen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil) eine besondere Stellung ein.
- Die materiellen GoBil setzen sich aus den Ansatz-, Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätzen sowie den ergänzenden Grundsätzen zusammen. Die formellen GoBil beziehen sich auf die Klarheit und Übersichtlichkeit sowie auf die Kontinuität des Jahresabschlusses.

Teil II

Inventar und Buchführung



Kapitel 3

Inventur und Inventar

1. Begrifflichkeiten
2. Inventurformen
3. Vereinfachungen der Inventur

1. Begrifflichkeiten

Was sind Inventar und Inventur?



- Die Notwendigkeit zur Inventur ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetzestext:

„Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben."

§ 240 Abs. 1 HGB

„Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken."

§ 240 Abs. 2 HGB

- Ein **Inventar** ist ein detailliertes Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns nach Art, Menge und Wert zu einem bestimmten Zeitpunkt.
- Eine **Inventur** ist der Prozess des Aufnehmens und Aufzeichnens aller Vermögensgegenstände und Schulden, die zu einem bestimmten Zeitpunkt in einem Unternehmen vorhanden sind.

➔ **Die Inventur ist der Prozess, der zum Inventar als dessen Ergebnis führt.**



1. Begrifflichkeiten

Bestandteile und Aufgaben des Inventars



Bestandteile

- Das Inventar besteht aus drei Bestandteilen:
  1. Allen Vermögensgegenständen
  2. Allen Schulden und
  3. deren Saldo, dem Reinvermögen, das dem Eigenkapital entspricht.

Aufgaben

- Voraussetzung für eine ordnungsmäßige Buchführung
- Grundlage für die Bilanzerstellung
- Instrument zur Vermögensfeststellung zum Schutze der Gläubiger
- Kontrolle der Buchbestände und damit auch der Lagerbuchführung
- Verbrauchsermittlung, falls die Bestandsbuchführung die Abgänge nicht fortlaufend erfasst (Verbrauch = Anfangsbestand + Zugänge – Endbestand).

2. Inventurformen

Überblick



Inventurformen
Kombination aus

- **Inventurverfahren** nach Zeitpunkt/-raum der Bestandsaufnahme
  - Stichtags-inventur
  - Ausgeweitete Stichtags-inventur
  - Vor- oder nachge-lagerte Inventur
  - Permanente Inventur
- **Inventurverfahren** nach Art und Weise der Bestandsaufnahme
  - Körperliche Bestands-aufnahme
    - Vollständige körperliche Bestands-aufnahme
    - Stichprobenartige körperliche Bestandsaufnahme
  - Buch-mäßige Bestands-aufnahme
  - Bestandsauf-nahme an-hand von Dokumenten

3. Vereinfachungen der Inventur

Überblick



Bewertungsvereinfachungsverfahren

- **Festbewertung**
- **Gruppenbewertung/ Durchschnitts-bewertung**
- **Sammelbewertung: Bewertung nach Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge**
  § 256 HGB
  - **Last in, First out (LiFo)**
  - **First in, First Out (FiFo)**

Betrifft Bewertung des Vorratsvermögens

Siehe Kapitel 6





Charakterisierung

- Bei der Festbewertung wird für einen bestimmten Bestand an Vermögensgegenständen eine Festmenge zu Festpreisen angesetzt. Dieser Festwert wird bei gleichbleibenden Voraussetzungen für mehrere Geschäftsjahre unverändert fortgeführt.

Voraussetzungen

- Gegenstände des Sachanlagevermögens oder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Regelmäßiger Ersatz der Vermögensgegenstände erfolgt
- Der Gesamtwert muss für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sein (der einzelne Festwertansatz darf nicht mehr als 5% der Bilanzsumme betragen)
- Bestand unterliegt in Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen

Anwendungsfälle

- z.B. Büroeinrichtungen, Werkzeuge, Hotelgeschirr und -bettwäsche



3. Vereinfachungen der Inventur

Gruppenbewertung



Charakterisierung

- Gleichartige Vermögensgegenstände werden zu einer Gruppe zusammengefasst und mit einem Durchschnittswert bewertet

Voraussetzungen

- Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände oder Schulden
- Gleichartigkeit bedeutet dabei
  - Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände: Die Vermögensgegenstände gehören zu einer Warengattung (z.B. Abflussrohre mit verschiedenen Abmessungen)
  - Gleichartigkeit in der Verwendbarkeit der Funktion, z.B. Kunststoffpaneele und Holzpaneele, die zur Vertäfelung von Zimmerdecken verwendet werden





Verfahren zur Ermittlung des Durchschnittswertes

Gewogener periodischer Durchschnitt

- Die Berechnung des Durchschnittswerts erfolgt lediglich zum Jahresende.
- Mit dem Durchschnittswert werden sowohl die Verbrauchsmengen als auch der Endbestand am Jahresende bewertet.

Gleitender (permanenter) Durchschnitt

- Es wird nach jedem Zugang bzw. vor jedem Abgang ein neuer Durchschnittswert ermittelt.
- Der Endbestand am Jahresende wird mit dem am Jahresende gültigen gleitenden Durchschnittswert bewertet. Der Verbrauch wird entsprechend den innerjährlich vorliegenden Durchschnittswerten bewertet.

Aufgabe | Gewogener periodischer Durchschnitt

Der Endbestand laut Inventur beträgt 1.300 Stk. Zudem liegen die nachfolgenden Daten vor:

Datum	AB/Z/A	Menge (Stk.)	Preis (€/Stk.)	Gesamtwert (€)
01.01.2011	AB	1.000	80,00	80.000,00
01.04.2011	Z	1.000	70,00	70.000,00
01.05.2011	A	1.000		
01.07.2011	Z	1.000	90,00	90.000,00
01.08.2011	A	1.500		
01.10.2011	Z	800	100,00	80.000,00

Bewerten Sie den Verbrauch und den Endbestand nach dem gewogenen periodischen Durchschnitt.



3. Vereinfachungen der Inventur

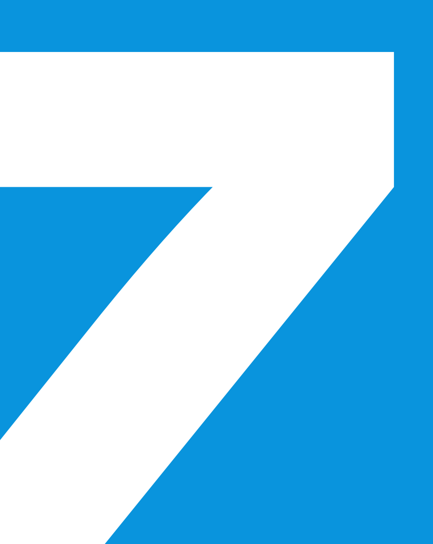
Gruppenbewertung



Lösung | Gewogener periodischer Durchschnitt

Datum	AB/Z/A	Menge (Stk.)	Preis (€/Stk.)	Gesamtwert (€)
01.01.2011	AB	1.000	80,00	80.000,00
01.04.2011	Z	1.000	70,00	70.000,00
01.07.2011	Z	1.000	90,00	90.000,00
01.10.2011	Z	800	100,00	80.000,00
	Summe	3.800		320.000,00

- Gewogener Durchschnittswert: **320.000 €/3.800 Stk. = 84,21 €/Stk.**
- Die Verbrauchsmenge beträgt: **3.800 Stk. – 1.300 Stk. = 2.500 Stk.**
- Bewertung der Verbrauchsmenge: **2.500 Stk. x 84,21 €/Stk. = 210.525 €**
- Bewertung des Endbestandes: **1.300 Stk. x 84,21 €/Stk. = 109.473 €**



Wesentliche Inhalte Kapitel 3

- Ein Inventar ist ein detailliertes Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns nach Art, Menge und Wert zu einem bestimmten Zeitpunkt. Der Prozess des Aufnehmens und Aufzeichnens aller Vermögensgegenstände und Schulden wird als Inventur bezeichnet.
- Das Inventar dient insbesondere als Instrument zur Vermögensfeststellung zum Schutze der Gläubiger sowie der Kontrolle der Buchbestände.
- Hinsichtlich des Zeitpunkts der Bestandsaufnahme lassen sich die Inventursysteme Stichtagsinventur, ausgeweitete Stichtagsinventur, vor- und nachgelagerte Inventur und permanente Inventur unterscheiden.
- Hinsichtlich der Art und Weise der Bestandsaufnahme lassen sich als Inventurverfahren die körperliche und buchmäßige Bestandsaufnahme sowie die Bestandsaufnahme anhand von Dokumenten unterscheiden.
- Mit der Fest-, Gruppen- und Sammelbewertung bestehen Ansätze zur Vereinfachung der Inventur bestimmter Vermögensgegenstände. Bei der Gruppenbewertung sind die Verfahren des gewogenen periodischen Durchschnitts und des gleitenden permanenten Durchschnitts zu unterscheiden.

4

Kapitel 4

Grundlagen der Buchführung

1. Der Begriff des Kontos
2. Bestandskonten
3. Buchung von Geschäftsvorfällen
4. Erfolgskonten
5. Buchungskreislauf





Zwischenfazit

- Die Bilanz dient der Aufstellung des Vermögens und der Schulden. Ihr Saldo wird als Reinvermögen bzw. Eigenkapital bezeichnet.
- Durch Geschäftsvorfälle ergeben sich im Laufe des Geschäftsjahres Veränderungen dieser Vermögensgegenstände und Schulden und damit des Reinvermögens, d.h. ein Gewinn oder Verlust entsteht.
- Da nicht bei jedem Geschäftsvorfall eine neue Bilanz erstellt werden kann, müssen diese Geschäftsvorfälle gesammelt werden.

  ➔ **Dies geschieht auf Konten.**



1. Der Begriff des Kontos

Von der Bilanz zum Konto



Definition: **Das Konto ist eine zweiseitige Rechnung, in der auf der einen Seite alle Mehrungen und auf der anderen alle Minderungen zusammengefasst werden.**

Soll-Seite

Haben-Seite

- Am Ende des Geschäftsjahres werden die Beträge auf beiden Seiten addiert und die Summen gegeneinander verrechnet.
- Auf welcher Seite die Minderungen und Mehrungen erfasst werden, hängt von der Art des Kontos ab.

2. Bestandskonten

Arten von Bestandskonten



- Die Bilanzposten werden als jeweils eigenes Konto geführt und am Jahresende wieder zu einer Bilanz zusammengefügt.
- Für die auf der **Aktivseite der Bilanz** erscheinenden Posten (= Vermögensgegenstände) werden sog. **aktivische Bestandskonten (kurz „Aktivkonten“)** geführt.
- Für die auf der **Passivseite der Bilanz** erscheinenden Posten (= Eigen- und Fremdkapital) werden sog. **passivische Bestandskonten (kurz „Passivkonten“)** geführt.

Aktivkonto

Soll	Haben
Anfangsbestand	- Abgänge
+ Zugänge	Schlussbestand (Saldo)

Passivkonto

Soll	Haben
- Abgänge	Anfangsbestand
Schlussbestand (Saldo)	+ Zugänge

Auflösung der Bilanz in Konten



Aktiva	Eröffnungsbilanz		Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	40.000
1. Grundstücke	20.000		
2. Technische Anlagen und Maschinen	5.000		
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	4.000		
B. Umlaufvermögen		B. Verbindlichkeiten	
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	50.000	1. Verb. aus Lieferungen und L…	25.000
2. Bank	1.000	2. Verb. ggü. Kreditinstituten	15.000
	80.000		80.000

S	Grundstücke	H
20.000		

S	Tech. Anlagen und Masch.	H
5.000		

S	B- und G-Ausstattung	H
4.000		

S	RHB-Stoffe	H
50.000		

S	Bank	H
1.000		

S	Eigenkapital	H
		40.000

S	Verb. aus LuL	H
		25.000

S	Verb. ggü. Kreditinstitute	H
		15.000

3. Buchung von Geschäftsvorfällen

Zugrundeliegende Systematik



- Im Laufe des Geschäftsjahres werden Geschäftsvorfälle nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern in den Konten erfasst, welche zur Erstellung der Bilanz abgeschlossen werden.
- Die Erfassung der Vorfälle folgt in der Buchführung einer strengen Logik.
- Kennzeichen der **„Doppelten Buchführung“** ist es, dass von jedem Geschäftsvorfall immer mindestens zwei Konten berührt werden.
- Die Buchung eines Geschäftsvorfalls erfolgt immer im Soll auf einem Konto und im Haben auf einem anderen Konto.
- **Buchungssätze** folgen daher folgender Systematik

Von Konto X an Konto Y

- Das Erstgenannte Konto ist das im Soll und das zweite das im Haben zu buchende Konto.

SOLL an HABEN

3. Buchung von Geschäftsvorfällen





Beispiel

- Das Unternehmen, dessen Eröffnungsbilanz auf Folie 66 wiedergegeben ist, nimmt einen neuen Kredit i.H.v. 10.000 € auf. Der aufgenommene Betrag geht auf dem Bankkonto ein.
- In der Buchführung wird der Geschäftsvorfall wie folgt abgebildet:
  - Das Bankguthaben ist ein Aktivposten ➔ Das entsprechende Konto ist ein aktivisches Bestandskonto ➔ Der Anfangsbestand und Mehrungen werden im Soll erfasst.
  - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind ein Passivposten ➔ Das entsprechende Konto ist ein passivisches Bestandskonto ➔ Der Anfangsbestand und Mehrungen werden im Haben erfasst.
  - Der Buchungssatz lautet: **Bank 10.000 an Verb. ggü. KI 10.000**

S	Bank		H
AB	1.000		
+	10.000		
=	11.000		

S	Verb. ggü. Kreditinstituten		H
		AB	15.000
		+	10.000
		=	25.000



3. Buchung von Geschäftsvorfällen

Zugrundeliegende Systematik



Beispiel

- Schließt man die beiden von dem Geschäftsvorfall betroffenen Konten ab, wirkt sich dies auf die Bilanz wie folgt aus:

S	Bank		H
AB	1.000		
+	10.000	EB	11.000

S	Verb. ggü. Kreditinstituten		H
		AB	15.000
EB	25.000	+	10.000

Aktiva	Schlussbilanz		Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	40.000
1. Grundstücke	20.000		
2. Technische Anlagen und Maschinen	5.000		
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	4.000		
B. Umlaufvermögen		B. Verbindlichkeiten	
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	50.000	1. Verb. aus Lieferungen und …	25.000
2. Bank	11.000	2. Verb. ggü. Kreditinstituten	25.000
	90.000		90.000

3. Buchung von Geschäftsvorfällen

Typen von Bilanzveränderungen



- Jeder eintretende Geschäftsvorfall führt zu einer Veränderung der Bilanz
- Geschäftsvorfälle lassen sich grundsätzlich durch einen der folgenden vier Typen von Bilanzveränderungen oder eine Kombination dieser darstellen:

Mögliche Änderungen der Bilanz
- Ohne Veränderung der Bilanzsumme
  - Aktivtausch
  - Passivtausch
- Mit Veränderung der Bilanzsumme
  - Bilanzverlängerung
  - Bilanzverkürzung

4. Erfolgskonten

Erfassung erfolgswirksamer Geschäftsvorfälle



- Bislang: Betrachtung erfolgsneutraler Geschäftsvorfälle ➔ Keine Veränderung des Reinvermögens
- Jetzt: Geschäftsvorfälle, die zu einer Veränderung des Reinvermögens (=Eigenkapital) führen
- **Beispiel:**

  Für den oben erwähnten aufgenommenen Kredit i.H.v. 10.000 € muss das Unternehmen Zinsen in Höhe von 10% p.a. zahlen. Die Zinsen werden vom Bankkonto des Unternehmens gezahlt.

  ➔ Es entsteht ein Abgang auf dem Bankkonto i.H.v. 1.000 €.

  ➔ Es entsteht damit eine Minderung des Vermögens i.H.v. 1.000 €.

  ➔ Wie ist diese Vermögensminderung zu erfassen?
- **Lösung:**

  ➔ Würde die Vermögensminderung direkt in das Eigenkapital des Unternehmens gebucht, müsste der Buchungssatz lauten:

Eigenkapital 1.000 an Bank 1.000



- **Problem bei diesem Vorgehen:**

  Jeder erfolgswirksame Geschäftsvorfall müsste folglich auf dem Eigenkapitalkonto verbucht werden, was jedoch bei der großen Anzahl von Geschäftsvorfällen im Geschäftsjahr zu einer unüberschaubaren Flut von Buchungen auf diesem Konto führen würde.

- **Lösung:**

  Die einzelnen Geschäftsvorfälle werden zunächst auf einzelnen Konten verbucht (= Erfolgskonten). Erst am Ende des Geschäftsjahres wird der Saldo dieser Erfolgskonten (= Gewinn oder Verlust) in Summe in das Eigenkapital übertragen.



4. Erfolgskonten

Begrifflichkeiten – Erfolgskonto, Ertrag/Aufwand, Gewinn/Verlust



- **Erfolgskonten**
  - Konten zur Erfassung erfolgswirksamer Geschäftsvorfälle
  - Auf Erfolgskonten werden alle Aufwendungen und Erträge verbucht
- **Aufwendungen und Erträge**
  - Erträge (Aufwendungen) führen zu einer Erhöhung (Minderung) des Eigenkapitals
- **Gewinn/Verlust**
  - Ergibt sich aus als Differenz aller Erträge und Aufwendungen
- **Aufwands- und Ertragskonten**
  - Aufwandskonten enthalten Aufwendungen, während Erträge auf Ertragskonten erfasst werden
  - Für jede Aufwands- und Ertragsart ist ein getrenntes Konto zu führen

    ➔ Durch die Erfassung der einzelnen unsaldierten Erträge und Aufwendungen kann am Periodenende eine Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden, in der ein Über-blick über sämtliche angefallenen Erträge und Aufwendungen gegeben werden kann



4. Erfolgskonten

Aufwands-/Ertragskonten



Soll	Aufwandskonto	Haben
Aufwendungen		Erstattungen und Stornierungen
		Saldo = Summe der effektiven Aufwendungen

Soll	Ertragskonto	Haben
Erstattungen und Stornierungen		Erträge
Saldo = Summe der effektiven Erträge		

- Erfolgskonten beinhalten Sachverhalte, die zu einer Veränderung des Reinvermögens führen
- Im Gegensatz zu Bestandskonten werden auf Erfolgskonten keine Anfangsbestände geführt oder Endbestände ermittelt



- Erfassung des oben genannten Beispiels über Erfolgskonten:

1. Der Zinsaufwand wird auf einem separaten Erfolgskonto erfasst:

Zinsaufwand	**1.000**	**an**	**Bank**	**1.000**

2. Die Erfolgskonten werden in der GuV abgeschlossen.

GuV	**1.000**	**an**	**Zinsaufwand**	**1.000**

3. In der GuV wird ein Verlust von 1.000 € ermittelt wird, der in das Eigenkapital gebucht wird:

Eigenkapital	**1.000**	**an**	**GuV**	**1.000**

- Fazit: Über den Einschub der Erfolgskonten wird dasselbe Ergebnis erzielt, nämlich eine Abnahme des Eigenkapitals um 1.000 €, jedoch zusätzlich die Möglichkeit zur Erstellung einer GuV eröffnet

5. Buchungskreislauf





Eröffnungs-
buchungen

Laufende
Verbuchung von
Geschäftsvorfällen

Abschlussvor-
bereitende
Buchungen

Jahresabschluss

Buchführung







Kreuzen Sie bitte an, ob die folgenden Aussagen richtig oder falsch sind? (5 Punkte)

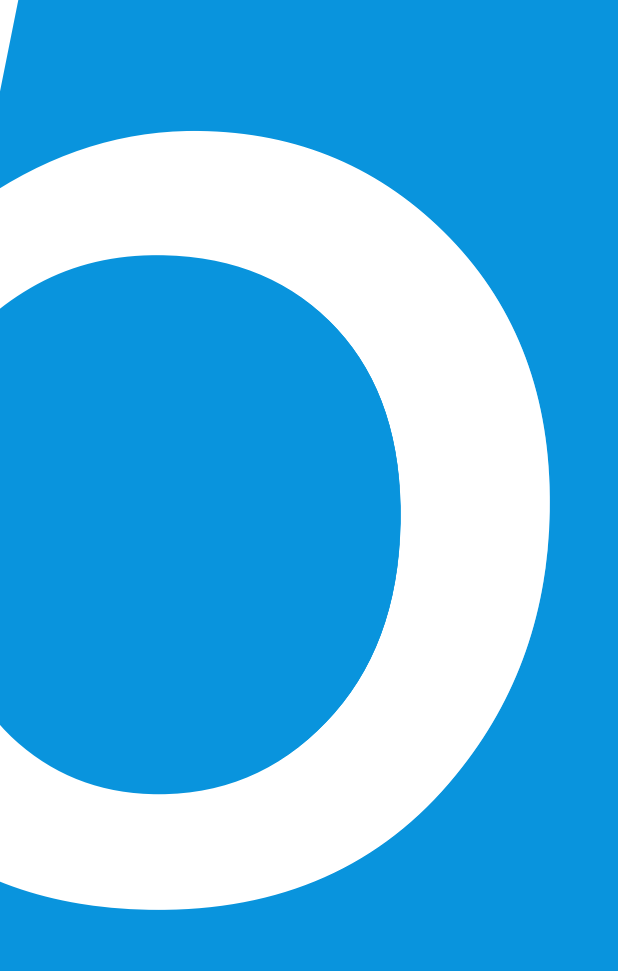
Aussage	Richtig	Falsch
(1) Werden Aufwendungen und Erträge auf einem Erfolgskonto gebucht, so ist das Gegenkonto nie ein Bestandskonto.		☒
(2) Die Verbuchung des Verkaufs von Erzeugnissen erfolgt zu Verkaufspreisen auf dem Konto "Umsatzerlöse".		☒
(3) Im Fall der Lagerbestandsabnahme wird auf dem Bestandskonto "fertige Erzeugnisse" eine Buchung auf der Sollseite vorgenommen.		☒
(4) Eine Bilanzverlängerung entsteht, wenn durch einen Buchungs-satz sowohl ein Aktivposten als auch ein Passivposten gemindert wird.		☒
(5) Eine Art der Bilanzänderung ist der Passivtausch, wo ein Passivum in derselben Höhe zunimmt wie das Andere abnimmt.	☑	



- Sämtliche Geschäftsvorfälle eines Unternehmens wirken sich auf die Bilanz und/oder die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) aus.
- Da nicht bei jedem Geschäftsvorfall eine neue Bilanz erstellt werden kann, müssen die Geschäftsvorfälle zunächst auf „Konten" gesammelt werden.
- Unter den Konten wird zwischen Bestands- und Erfolgskonten unterschie-den.
- Für jeden Bilanzposten wird ein eigenes Konto geführt; die Konten werden am Jahresende zu einer Bilanz zusammengeführt. Ebenso wird für jede Aufwands- und Ertragsart ein eigenes Konto geführt, auf deren Basis am Ende eines Geschäftsjahres die GuV aufgestellt wird.
- Erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle führen zu einem Aktiv- oder Passivtausch bzw. zu einer Bilanzverlängerung oder -verkürzung.
- Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle werden auf den Erfolgskonten verbucht. Sie führen zu einer Veränderung des Reinvermögens.

Teil III

Bilanzierung des Vermögens



Kapitel 5

Ansatzvorschriften

1. Grundlagen
2. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit
3. Konkrete Aktivierungsfähigkeit
4. Exkurs: Bestandteile des Anlage- und Umlaufvermögens

1. Grundlagen

Grundfragen der Bilanzierung



Finanzbuchhaltung
(Aktiv-, Passiv-, Aufwands- und Ertragskonten)

Bilanz

Gewinn- und Verlustrechnung

Zentrale Rechenwerke des Jahresabschlusses

Grundfrage der Bilanzierung:

Sind die in der Buchführung erfassten Wertänderungen der abgelaufenen Periode

- als Aufwand oder Ertrag in der GuV auszuweisen oder
- sind sie in der Bilanz als Aktiv- oder Passivposten anzusetzen?

1. Grundlagen

Grundfragen der Bilanzierung



Aktiva		Bilanz		Passiva
Anlage-vermögen	Immaterielle Anlagen	z.B. Rechte, Patente, Lizenzen	Gezeichnetes Kapital	Eigenkapital
	Sachanlagen	z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen	Kapitalrücklagen	
	Finanzanlagen	z.B. Wertpapiere, Beteiligungen	Gewinnrücklagen	
Umlauf-vermögen	Vorräte, Forderungen, liquide Mittel etc.		Gewinn	
			Verbindlichkeiten, Rückstellungen	Fremdkapital

Welche Sachverhalte sind auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen? Wie sind diese zu bewerten?

Teil III

Welche Sachverhalte sind auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen? Wie sind diese zu bewerten?

Teil IV





Im Rahmen der Aufstellung der Bilanz Beantwortung der folgenden Fragen:

Ansatz → **Bewertung** → **Ausweis**

Bilanzierung dem Grunde nach:

Welche Posten dürfen bzw. müssen in die Bilanz aufgenommen werden (Frage nach dem Bilanzinhalt)?

Kapitel 5

Bilanzierung der Höhe nach:

Mit welchen Werten sind die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz anzusetzen (Frage nach den Wertmaßstäben)?

Kapitel 6

Ausweis der Bilanzposten:

Unter welchen Bilanzposten sind die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Schulden auszuweisen?

Detailliertes Gliederungsschema

§ 266 Abs. 2 und 3 HGB

Exkurs Kapitel 5.4



Die Frage, was als Vermögensgegenstand in der Bilanz anzusetzen ist, wird anhand eines zweistufigen Vorgehens beantwortet:

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit:

Liegt vor, wenn ein Sachverhalt die Charakteristika eines Vermögensgegenstandes gemäß GoB erfüllt.

Konkrete Bilanzierungsfähigkeit:

Liegt vor, wenn für einen abstrakt bilanzierungsfähigen Sachverhalt keine Bilanzierungswahlrechte oder -verbote bestehen.

Ist sowohl die abstrakte als auch konkrete Bilanzierungsfähigkeit gegeben, ist der Sachverhalt aufgrund des **Vollständigkeitsgebots** (vgl. Kapitel 2) zwingend in der Bilanz anzusetzen.

2. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit



Charakteristika eines Vermögensgegenstandes



Frage: Unter welchen Voraussetzungen liegt grundsätzlich ein Vermögensgegenstand vor?

Antwort: Wenn ein Sachverhalt die drei folgenden Charakteristika eines Vermögensgegenstandes erfüllt:

Wirtschaftlicher Wert

Aus dem Sachverhalt resultiert ein zukünftiger Nutzen für das Unter-nehmen

Selbständige Bewertbarkeit

Für den Sachverhalt liegt ein geeigneter Wertmaß-stab vor (AHK)

Selbständige Verkehrsfähigkeit

Der Sachverhalt ist einzeln verwertbar.

Sind alle drei Kriterien erfüllt, ist der Sachverhalt abstrakt bilanzierungsfähig als

Vermögensgegenstand

2. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit



Charakteristika eines Vermögensgegenstandes



Beispiel 1:

Ein Speditionsunternehmen hat einen LKW zu zu einem Kaufpreis von 250.000 € erworben.

Erfüllt dieser LKW die Charakteristika eines Vermögensgegenstandes gemäß HGB?





Wirtschaftlicher Wert
Ist aus dem Sachverhalt ein zukünftiger Nutzen für das Unternehmen zu erwarten?



Selbständige Bewertbarkeit
Liegt für den Sachverhalt ein geeigneter Wertmaßstab vor?



Selbständige Verkehrsfähigkeit
Ist der Sachverhalt einzeln verwertbar?



2. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Charakteristika eines Vermögensgegenstandes





Beispiel 2:

Ein Unternehmen startet eine Werbekampagne (Printmedien und TV) für ein bereits am Markt etabliertes Produkt. Das Unternehmen erwartet infolge der Kampagne eine weitere Steigerung des Absatzes um 10%. Erfüllt die Werbekampagne die Charakteristika eines Vermögensgegenstandes gemäß HGB?



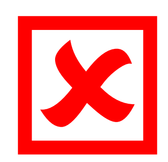


Wirtschaftlicher Wert
Ist aus dem Sachverhalt ein zukünftiger Nutzen für das Unternehmen zu erwarten?

Selbständige Bewertbarkeit
Liegt für den Sachverhalt ein geeigneter Wertmaßstab vor?



Selbständige Verkehrsfähigkeit
Ist der Sachverhalt einzeln verwertbar?





3. Konkrete Aktivierungsfähigkeit



Aktivierungsverbote und -wahlrechte



Frage: Liegt für einen abstrakt bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand ein Aktivierungswahlrecht oder -verbot vor?

Aktivierungsverbot trotz abstrakter Aktivierungsfähigkeit (§ 248 Abs. 1 und 2 HGB)

- Bestimmte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten)
- Aufwendung für Unternehmensgründung, Eigenkapitalbeschaffung und den Abschluss von Versicherungsverträgen

Aktivierungswahlrecht

+ Selbst erstellte immaterielle VG des Anlagevermögens mit Ausnahme der o.g.
+ Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB) und aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB)

Aktivierungsgebot

+ Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB)
+ Aktive Rechnungsabgrenzungsposten



3. Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Aktivierungsverbote und -wahlrechte



Aufgabe | Aktivierungsfähigkeit

Überprüfen Sie die abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit bei den nachfolgenden Sachverhalten:

	Sachverhalt	Abstrakte Aktivierungs-fähigkeit	Konkrete Aktivierungs-fähigkeit
a)	Kauf eines Personalcomputers	✓	✓
b)	Selbsterstellte, zum Verkauf bestimmte Projektmanagementsoftware	✓	✓
c)	Kosten für die Einführungswerbung und für Umschulungen im Rahmen der Er-richtung eines neuen Geschäftsbetriebs	✗	✗



4. Exkurs: Bestandteile des Anlage- und Umlaufvermögens

Welche Vermögensgegenstände werden im Anlagevermögen ausgewiesen?



Anlagevermögen

Mindestgliederung für kleine Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen;

Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

Mindestgliederung für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 2 HGB)



4. Exkurs: Bestandteile des Anlage- und Umlaufvermögens

Welche Vermögensgegenstände werden im Umlaufvermögen ausgewiesen?



Umlaufvermögen

Mindestgliederung für kleine Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. geleistete Anzahlungen

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

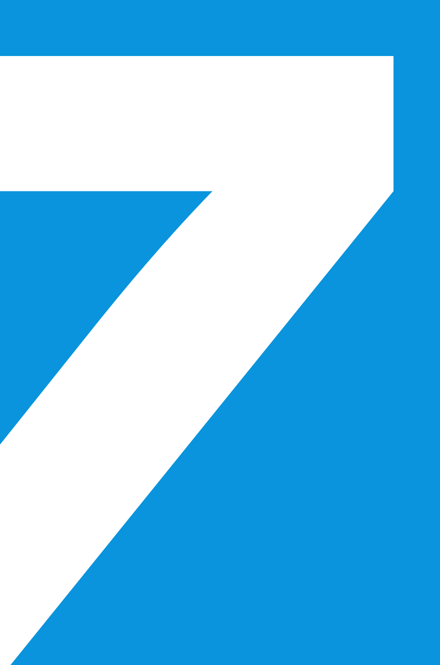
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Vermögensgegenstände;

Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Sonstige Wertpapiere

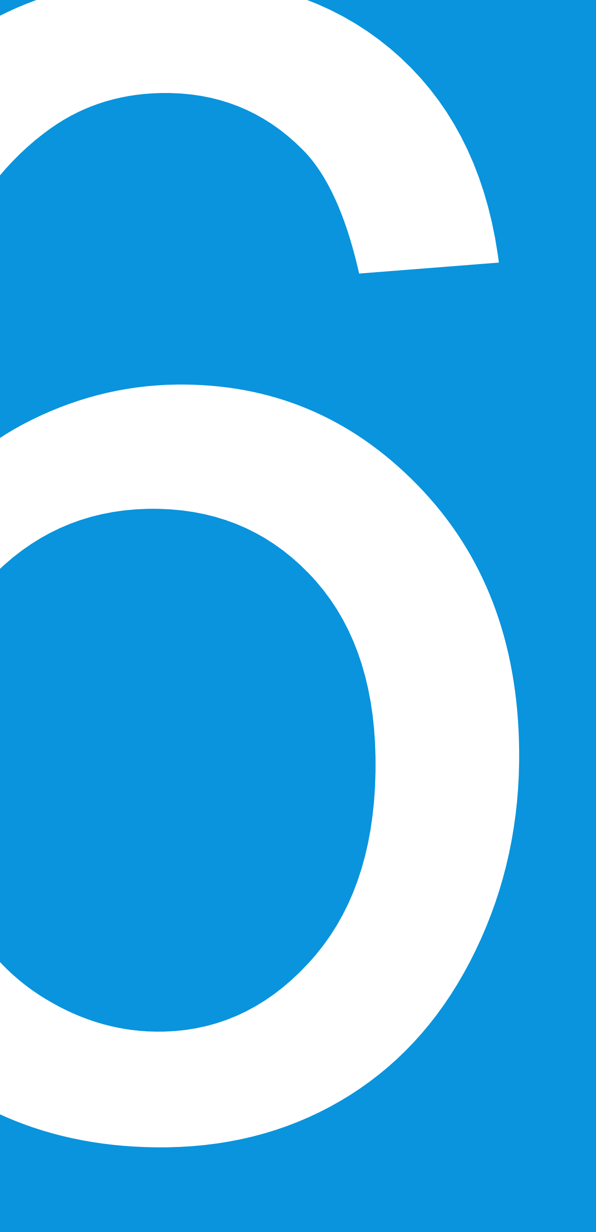
Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Mindestgliederung für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 2 HGB)



Wesentliche Inhalte Kapitel 5

- Voraussetzung für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes ist dessen abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit.
- Ein Sachverhalt ist abstrakt aktivierungsfähig, wenn aus ihm ein zukünftiger Nutzen für das Unternehmen resultiert, ein geeigneter Wertmaßstab vorliegt und der Sachverhalt einzeln verwertbar ist.
- Hinsichtlich der konkreten Aktivierungsfähigkeit ist zu prüfen, ob für einen abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand ein Aktivierungswahlrecht oder -verbot besteht.
- Sofern für einen Sachverhalt eine abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit vorliegt, ist dieser in der Bilanz als Vermögensgegenstand anzusetzen.
- Aktivierungsverbote bestehen für verschiedene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, während ein Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen existiert.
- Ausnahmen bestehen in der Form, dass vereinzelt Aktivierungsgebote bzw. -wahlrechte für Sachverhalte existieren, die nicht die Kriterien der abstrakten Aktivierungsfähigkeit erfüllen.



Kapitel 6

Bewertungsvorschriften

1. Zugangsbewertung des Vermögens
2. Folgebewertung des Vermögens
3. Sonderfälle der Bewertung



Bilanzbewertung



Ansatz → Bewertung → Ausweis

Ansatz	Bewertung	Ausweis
Kapitel 5	Zweistufiges Vorgehen	Detailliertes Gliederungsschema § 266 Abs. 2 und 3 HGB

Erst-bewertung: Ausgangswert

↓

Folge-bewertung: Fortgeführte Ausgangswerte ↔ Korrekturwert



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Wertmaßstäbe bei erstmaliger Bewertung eines Vermögenswertes?





Ein Unternehmen erwirbt eine gebrauchte Verpackungsmaschine für 16.400 €. Der durchschnittliche Marktpreis für entsprechende Maschinen im vergleichbaren Zustand beträgt 18.000 €.



Das Unternehmen kauft ein Verwaltungsgebäude zu einem Preis von 1,5 Millionen €. Der von einem Gutachter festgestellte Verkehrswert beträgt 1,7 Millionen €.



Das Unternehmen legt überschüssige liquide Mittel in Aktien der SAP AG an. Es erwirbt 1.000 Aktien zu einem Kurs von 53,20 € pro Aktie. Kurz vor dem Erwerbszeitpunkt notierte die Aktie bei 48,40 €.



Das Unternehmen fertigt Schokohasen, für deren Herstellung 0,60 € pro Hase anfallen. Der Verkaufspreis beträgt 1,80 € pro Stück.



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Wertmaßstäbe bei erstmaliger Bewertung eines Vermögenswertes?





Wie sind diese Sachverhalte zu bewerten?

Zum Zeitpunkt der Ersterfassung eines Sachverhaltes in der Buchhaltung finden die **Ausgangswerte** Anwendung. Hierfür kommen zwei Wertmaßstäbe in Frage:

Anschaffungskosten

(§ 255 Abs. 1 HGB)

Originärer Wertmaßstab für alle vom Unternehmen **fremdbezogenen** Vermögensgegenstände.

Herstellungskosten

(§ 255 Abs. 2 HGB)

Ausgangswert für alle vom Unternehmen **hergestellten**, am Bilanzstichtag noch nicht verkauften Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Anschaffungskosten



Legaldefinition und Berechnungsschema (§ 255 Abs. 1 HGB):

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können."

	Anschaffungspreis	Entspricht grundsätzlich dem im Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis (in der Regel exklusive der zu entrichtenden Vorsteuer)
+	**Anschaffungsnebenkosten**	Einzelkosten, die im Rahmen der Beschaffung und Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes zusätzlich entstehen
+	**Nachträgliche Anschaffungskosten**	Anschaffungsnahe Aufwendungen, die den Vermögensgegenstand erweitern bzw. über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessern.
-	**Anschaffungspreisminderungen**	Boni; Rabatte; in Anspruch genommene Skonti; zurückgewährte Entgelte; (entsprechend der herrschenden Meinung) empfangene Zulagen, Zuschüsse und Subventionen.

= Anschaffungskosten





Aufgabe | Anschaffungskosten

Für die Errichtung eines neuen Betriebsgebäudes erwirbt die FORSCHE AG ein Grundstück im Wert von 450.000 €. Darüber hinaus sind folgende Kosten entstanden:

- Für die Auswahl des geeigneten Grundstücks sind Reisekosten i.H.v. 5.000 € und Beratungskosten i.H.v. 8.000 € angefallen;
- Maklergebühren i.H.v. 3% des Anschaffungspreises;
- Notar- und Grundbuchkosten i.H.v. 7.500 €;
- Vermessungskosten i.H.v. 15.000 €, die der Erwerber übernimmt;
- Grunderwerbsteuer i.H.v. 3,5% des Anschaffungspreises.
- Anteilige Kosten für den Bau einer Straße zwei Monate nach Anschaffung, um das Grundstück verkehrstechnisch zu erschließen i.H.v. 50.000 €

Ermitteln Sie die zu aktivierenden Anschaffungskosten für das Grundstück.





Lösung | Anschaffungskosten

Kostenart	Bestandteil der AK gemäß HGB?		Betrag
	Ja	Nein	
Anschaffungspreis	X		450.000 EUR
+ Anschaffungsnebenkosten			
Reisekosten		X	
Beratungskosten		X	
Maklergebühren	X		13.500 EUR
Notar- und Grundbuchkosten	X		7.500 EUR
Vermessungskosten	X		15.000 EUR
Grunderwerbsteuer	X		15.750 EUR
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	X		50.000 EUR
./. Anschaffungspreisminderungen	X		0 EUR
= Anschaffungskosten			**551.750 EUR**

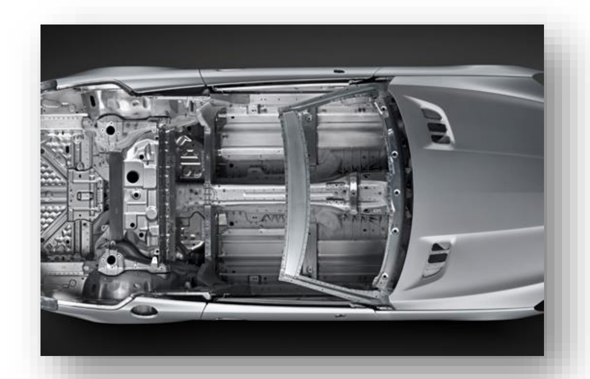


1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



- Herstellungskosten sind der Wertmaßstab für alle vom Unternehmen selbst hergestellten Vermögensgegenstände



Unfertige Erzeugnisse



Fertige Erzeugnisse



Selbsterstellte VG des AV

- **Legaldefinition (§ 255 Abs. 2 HGB):**

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen."





Berechnungsschema (§ 255 Abs. 2 HGB):

Pflicht-bestand-teile

Einzelkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB
- Materialeinzelkosten
- Fertigungseinzelkosten
- Sondereinzelkosten der Fertigung

Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB
- Materialgemeinkosten
- Fertigungsgemeinkosten
- Wertverzehr des Anlagevermögens (Abschreibungen auf Fertigungsanlagen, soweit diese durch die Fertigung veranlasst sind)

= Wertuntergrenze

Sonstige Kosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB
- Kosten der allgemeinen Verwaltung
- Soziale Aufwendungen und Altersversorgung
- Fremdkapitalzinsen gemäß § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB

Wahl-bestand-teile

= Wertobergrenze



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Einzelkosten	Gemeinkosten
Aufwendungen, die unmittelbar im Rahmen der Herstellung anfallen und daher dem produzierten Vermögensgegenstand direkt zurechenbar sind.	Aufwendungen, die nur indirekt im Rahmen der Herstellung anfallen und deshalb dem Vermögensgegenstand nicht einzeln zurechenbar sind.

Materialeinzelkosten

- Rohstoffe oder Halbfertigerzeugnisse

Fertigungseinzelkosten

- Fertigungslöhne und Lohnnebenkosten

Sondereinzelkosten der Fertigung

- Sonderbetriebsmittel, wie z.B. Spezialwerkzeuge oder Lizenzgebühren

Materialgemeinkosten

- Aufwendungen im Rahmen der Lagerung und Wartung des Fertigungsmaterials

Fertigungsgemeinkosten

- Aufwendungen, die im Rahmen der Fertigung auftreten und nicht unter Verwaltungs- und Vertriebskosten fallen (z.B. Hilfsstoffe, Energiekosten)

1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Die Bewertung von selbst hergestellten Vermögensgegenständen zu Herstellungskosten führt dazu, dass der Herstellungsprozess grundsätzlich erfolgsneutral im Jahresabschluss abgebildet wird.

∑ Produktionsbedingte Vermögensminderungen = ∑ Vermögensmehrung

Aktivkonten

S	Rohstoffe	H
		10.000

S	Hilfsstoffe	H
		3.000

S	Betriebsstoffe	H
		1.000

„Unmittelbare" Vermögensminderung

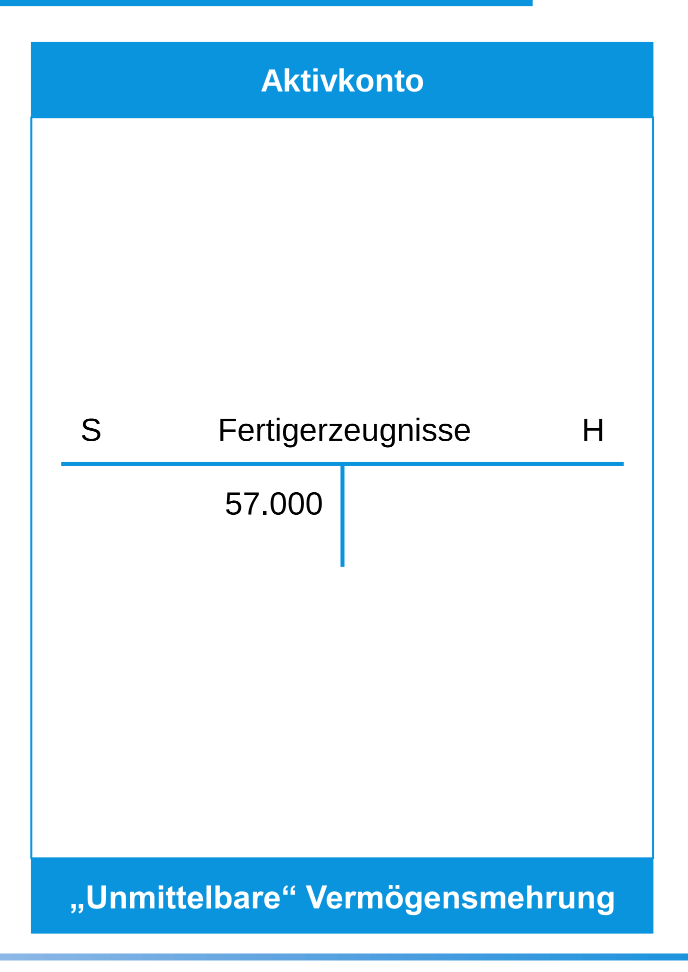
Aufwandskonten

S	Löhne und Gehälter	H
30.000		

S	Verwaltungsaufwand	H
5.000		

S	Soziale Aufwendungen	H
8.000		

„Mittelbare" Vermögensminderung





1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Aufgabe | Herstellungskosten

Der Möbelhersteller Faules Brett GmbH produziert Regale vom Typ Shaky. Dabei fallen folgende Aufwendungen (pro Stück) an:

Aufwendung	Betrag
Anschaffungskosten Fichtenholz	12,00 €
Anschaffungskosten Holzleim (mit pauschalen Sätzen verrechnet)	0,40 €
Werbeanzeige in TV Movie	2,00 €
Abschreibungen für Maschinen (Säge, Hobel-, Bohr- und Schleifmaschine)	3,10 €
Anschaffungskosten Schrauben	0,70 €
Schreinerlohn	4,50 €
Anteilige Miet- und Energieaufwendungen für die Werkstatt	1,10 €
Fremdkapitalzinsen (Fremdkapital wurde für die Produktion der Regale aufgenommen und die Fremdkapitalzinsen betreffen den Zeitraum der Herstellung)	0,50 €
Kalkulatorischer Unternehmerlohn	1,00 €
Anteilige allgemeine Büroaufwendungen	1,90 €

Ermitteln Sie sowohl die Unter- wie auch die Obergrenze der Herstellungskosten.



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Lösung | Herstellungskosten

Materialeinzelkosten	Fichtenholz	12,00 €	
	Schrauben	0,70 €	
Fertigungseinzelkosten	Schreinerlohn	4,50 €	
Fertigungsgemeinkosten	Holzleim	0,40 €	
	Miet- und Energieaufwand	1,10 €	
Werteverzehr des Anlagevermögens	Abschreibungen	3,10 €	
		21,80 €	**= Wertuntergrenze**
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Anteilige allgemeine Büroaufwendungen	1,90 €	
Fremdkapitalzinsen		0,50 €	
		24,20 €	**= Wertobergrenze**

Einbeziehungsverbote bestehen für die Vertriebskosten und den kalkulatorischen Unternehmerlohn (es dürfen nur aufwandsgleiche Kosten einbezogen werden).



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Die in der Legaldefinition enthaltene Formulierung „eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) macht eine Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten erforderlich:

Erhaltungsaufwand

- Aufwendungen tragen lediglich zur Bewahrung des ursprünglichen Zustands des Vermögensgegenstandes bei
- Keine Aktivierung, sondern erfolgswirksame Erfassung als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung

Nachträgliche Herstellungskosten

- Führen zu einer wesentlichen Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes
  - **Wesentliche Erweiterung** eines vorhandenen Vermögensgegenstandes: Mehrung der Substanz des Vermögensgegenstandes bzw. eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit
  - **Wesentliche Verbesserung** eines vorhandenen Vermögensgegenstandes: Vermögensgegenstand wird so verändert, dass eine andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit vorliegt oder der Vermögensgegenstand derart verbessert wird, dass praktisch ein neuer Gegenstand entsteht



1. Zugangsbewertung des Vermögens

Herstellungskosten



Beispiele | Abgrenzung von nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

Sachverhalt	Erhaltungs-aufwand?	Nachträgliche HK?
a) Der Schornstein eines vor 25 Jahren errichteten Produktionswerks der FORSCHE AG wird erneuert.	X	
b) Im Rahmen einer Neuorganisation hat die FOR-SCHE AG zwei Produktionsstraßen, die mit unter-schiedlichen technischen Systemen ausgestattet waren, zu einer Produktionsstraße mit aktuellster Technik zusammengefasst.		X
c) Die Werkseisenbahn der FORSCHE AG wird mit einem neuen E-Motor versehen, da der alte Motor defekt war.	X	
d) Die Umkleideräume werden aufgrund der gestiegenen Mitarbeiterzahl um ein Stockwerk erweitert.		X

1. Zugangsbewertung des Vermögens

Wertmaßstäbe bei erstmaliger Bewertung eines Vermögenswertes?





Ein Unternehmen erwirbt eine gebrauchte Verpackungsmaschine für 16.400 €. Der durchschnittliche Marktpreis für entsprechende Maschinen im vergleichbaren Zustand beträgt 18.000 €.

→ Anschaffungskosten 16.400 EUR

Das Unternehmen kauft ein Verwaltungsgebäude zu einem Preis von 1,5 Millionen €. Der von einem Gutachter festgestellte Verkehrswert beträgt 1,7 Millionen €.

→ Anschaffungskosten 1,5 Mio. EUR

Das Unternehmen legt überschüssige liquide Mittel in Aktien der SAP AG an. Es erwirbt 1.000 Aktien zu einem Kurs von 53,20 € pro Aktie. Kurz vor dem Erwerbszeitpunkt notierte die Aktie bei 48,40 €.

→ Anschaffungskosten 53.200 EUR

Das Unternehmen fertigt Schokohasen, für deren Herstellung 0,60 € pro Hase anfallen. Der Verkaufspreis beträgt 1,80 € pro Stück.

→ Herstellungskosten 0,60 EUR/Stück

2. Folgebewertung des Vermögens

Einführende Beispiele





Ein Reiseunternehmen hat Ende 01 einen Bus zu Anschaffungskosten in Höhe von 220.000 € gekauft. Am Ende des Jahres 02 hat der Bus 70.000 km zurückgelegt und weist einige gewöhnliche Gebrauchsspuren auf. Zudem ist der Bus am Heck stark beschädigt, weil der Fahrer einen koreanischen Kleinwagen gerammt hat. Das Reiseunternehmen wird im Jahr 03 den Schaden beheben lassen.



Eine Hotelkette hat Mitte 01 ein Grundstück am Rande eines beliebten Urlaubsgebietes für ein zu errichtendes Hotel zu Anschaffungskosten in Höhe von 2.500.000 € erworben. Im Herbst des Jahres 02 wird beschlossen, in unmittelbarer Nähe des geplanten Hotels ein Hochsicherheitsgefängnis zu errichten.



Ein Unternehmen hat überschüssige Liquidität in Aktien angelegt. Zu Beginn des Geschäftsjahres 01 hat es 1.000 Aktien zu einem Kurs von 23,40 € erworben. Am Ende des Geschäftsjahres 02 notiert die Aktie bei 57,10 €.





Nach einmaliger Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden erfolgt zu jedem Bilanzstichtag deren Folgebewertung.

Alternativen

- Beibehaltung des Wertes der Vorperiode
- Abschreibungen
  - Planmäßige Abschreibung
    - § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB
  - Außerplanmäßige Abschreibung
    - § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6, sowie Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB



2. Folgebewertung des Vermögens

Systematik der Folgebewertung



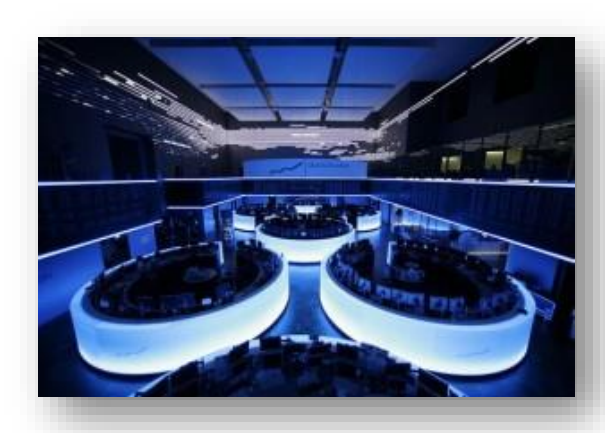
Ausgangswerte	Vermögenswerte → Nicht abnutzbar / Abnutzbar
Fortgeführte Ausgangswerte	Abnutzbar → Planmäßige Abschreibung
Korrekturwerte	Nicht abnutzbar / Planmäßige Abschreibung → Außerplanmäßige Abschreibung ↔ Zuschreibung



2. Folgebewertung des Vermögens

Systematik der Folgebewertung



Nicht abnutzbares AV	Abnutzbares AV	Umlaufvermögen
		
kann nur außerplanmäßigen Abschreibungen unterliegen	wird planmäßig abgeschrieben und kann zusätzlich außerplanmäßigen Abschreibungen unterliegen	kann nur außerplanmäßigen Abschreibungen unterliegen



2. Folgebewertung des Vermögens

Planmäßige Abschreibungen



- Sind bei allen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens durchzuführen, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist, z.B. aufgrund von
  - technischer Entwertung (Verschleiß)
  - wirtschaftlicher Entwertung (technischer Fortschritt, Marktveränderungen)
  - rechtlicher (zeitlicher) Begrenzung (zeitlicher Ablauf von Schutzrechten und Verträgen wie Patente, Lizenzen, Konzessionen, Miet- oder Leasingverträgen)
- Die Abschreibung beginnt zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung (Übertragungs-zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentums)
- Das Ende der planmäßigen Abschreibung ist i.d.R. mit dem Ablauf der letzten Periode der voraussichtlichen Nutzungsdauer erreicht
- Die **„planmäßige“** Abschreibung bedingt das Aufstellen eines Abschreibungsplans
- Die Höhe der planmäßigen Abschreibung wird durch folgende Einflussfaktoren determiniert:

1) Abschreibungs-summe | **2) Nutzungsdauer** | **3) Abschreibungs-verfahren**



2. Folgebewertung des Vermögens

Determinanten planmäßiger Abschreibung



1) Abschreibungs-summe

- Als Abschreibungssumme gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um ggf. vorhandene Restwerte am Ende der Nutzungsdauer

2) Nutzungsdauer

- Als Nutzungsdauer anzusetzen ist der Zeitraum, in dem der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden soll (§ 253 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 2 und 3)

3) Abschreibungs-verfahren

- Mit der Wahl des Abschreibungsverfahrens wird festgelegt, wie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (= Abschreibungs-summe) auf die Jahre der Nutzungsdauer verteilt werden.



2. Folgebewertung des Vermögens

Determinanten planmäßiger Abschreibung



Verfahren zur Berechnung der planmäßigen Abschreibung

- **Zeitabschreibungen:** Den einzelnen Geschäftsjahren werden Abschreibungsbeträge zugeordnet
  - **1. Lineare Abschreibung:** Gleichbleibende Abschreibungsbeträge
  - **2. Degressive Abschreibung:** Sinkende Abschreibungsbeträge
    - **a) Arithmetisch-degressive Abschreibung**
    - **b) Geometrisch-degressive Abschreibung**
  - **3. Progressive Abschreibung:** Steigende Abschreibungsbeträge
- **4. Leistungsabschreibungen:** Jährliche Abschreibungsbeträge bemessen sich auf der Basis der Inanspruchnahme des VG im Zeitablauf





1) Lineare Abschreibung

Charakteristika der linearen Abschreibung

- Gleichmäßige Verteilung der Abschreibungssumme auf die Jahre der Nutzung
- Verfahren ist handelsrechtlich auf alle abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagever-mögens anwendbar
- Berechnung der jährlichen Abschreibungsbeträge:

$$\text{Jährliche Abschreibung}\,(A_t) = \frac{\text{Abschreibungssumme (AS)}}{\text{Nutzungsdauer (ND)}}$$





1) Lineare Abschreibung

Beispiel

- Ein LKW mit einem Anschaffungswert von 60.000 € und einer Nutzungsdauer von fünf Jahren wird linear abgeschrieben. Nach Ablauf der Nutzungsdauer wird der LKW mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Wert von 10.000 € verkauft werden können.

Jahr	Buchwert Jahresanfang	Abschreibungs-betrag	Buchwert Jahresende
1	60.000 €	10.000 €	50.000 €
2	50.000 €	10.000 €	40.000 €
3	40.000 €	10.000 €	30.000 €
4	30.000 €	10.000 €	20.000 €
5	20.000 €	10.000 €	10.000 €
Summe	-	50.000 €	-





2) Degressive Abschreibung

Charakteristika der degressiven Abschreibung

- Die Abschreibungssumme wird mittels im Zeitablauf sinkenden Abschreibungsbeträgen auf die Nutzungsdauer verteilt
- In den ersten Nutzungsjahren sinkt der Buchwert dementsprechend stärker als gegen Ende der Nutzungsdauer

Geometrisch-degressive Abschreibung

- Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung werden die Abschreibungsbeträge (A_t) mittels eines konstanten Abschreibungsprozentsatzes (a) vom Buchwert am Periodenanfang (BW_{t-1}) ermittelt:

$$A_t = a \cdot RBW_{t-1}$$





Abschreibungsverfahren – geometrisch-degressive Abschreibung

- Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung verbleiben am Ende der Nutzungsdauer nicht unerhebliche Restbuchwerte.
    - Planmäßiger Wechsel von der geometrisch-degressiven auf die lineare Abschreibung sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich (bis 31.12.2010) zulässig.
    - Übergangszeitpunkt (*ohne Restbuchwert*)
      bei Anschaffung/Herstellung zum 1.1.:

$$= ND + 1 - \frac{100\%}{\text{Abschreibungssatz}}$$





Abschreibungsverfahren – geometrisch-degressive Abschreibung (Beispiel)

Anschaffungskosten einer Maschine (AK)	120.000 €
Inbetriebnahme	01.01.2009
Geschätzte Nutzungsdauer (ND)	6 Jahre
Annahme	die steuerrechtliche Höchstgrenze ist zu berücksichtigen.

1. Schritt: Bestimmung des maximal anzusetzenden Abschreibungssatzes.

- Ansatzkriterium: maximal das Zweieinhalbfache des linearen Abschreibungssatzes *und* höchstens 25%.

$$linearer\ Abschreibungssatz = \frac{100\%}{ND} = \frac{100\%}{6} = 16{,}67\%$$

- Folge: Für die weitere Berechnung der Abschreibung ist ein Abschreibungssatz von 25% anzusetzen.





Abschreibungsverfahren – geometrisch-degressive Abschreibung (Beispiel)

2. Schritt: Ermittlung des Zeitpunktes für den Wechsel vom geometrisch-degressiven zum linearen Abschreibungsverfahren.

- Der Vermögensgegenstand wurde zu Jahresbeginn angeschafft, somit ergibt sich für den Übergangszeitpunkt folgende Berechnung:

$$\textit{Übergangszeitpunkt} = 6 + 1 - \frac{100\%}{25\%} = 3$$

- Folge: Der Wechsel erfolgt im dritten Jahr.







Abschreibungsverfahren – geometrisch-degressive Abschreibung (Beispiel)

Berechnung der Abschreibungsbeträge: $A_t = RBW_{t-1} \cdot a$

3. Schritt: Aufstellung des Abschreibungsplans

Abschreibungsplan			
t	Jahr	Jährliche Abschreibung (A_t)	Restbuchwert (RBW_t)
1	09	**30.000,00 €**	**90.000,00 €**
2	10	**22.500,00 €**	**67.500,00 €**
3	11	**16.875,00 €**	**50.625,00 €**
4	12	**16.875,00 €**	**33.750,00 €**
5	13	**16.875,00 €**	**16.875,00 €**
6	14	**16.875,00 €**	**0,00 €**

$$A_1 = AHK \cdot a \qquad A_t = \frac{\text{RBW nach dem 2. Jahr}}{\text{Restnutzungsdauer}}$$





3) Progressive Abschreibung

Charakteristika der progressiven Abschreibung

- Die Abschreibungsbeträge steigen jährlich geometrisch oder arithmetisch an.
- Die anfänglich niedrigen Abschreibungen führen bei den meisten Vermögensgegenständen zu einem zu hohen Bewertungsansatz, der dem Vorsichtsprinzip widerspricht.
- Anwendung auf wenige Sonderfälle begrenzt, bei denen mit einer langen Anlaufphase und starken Wertminderungen erst am Nutzungsende zu rechnen ist.
  - Beispiele: Großkraftwerke, Verkehrsunternehmen, Erdgasleitungen





4) Leistungsabschreibung („Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme")

Charakteristika der Leistungsabschreibung

- Jährliche Abschreibungsbeträge entsprechend der Inanspruchnahme (Leistung) des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens
- Voraussetzung: Das gesamte Leistungspotenzial des Vermögensgegenstandes lässt sich anhand objektiver Kriterien (z.B. Stückzahl, Fahrtstrecke, Maschinenstunden, etc.) bestimmen.
- Vorgehen:
  - Durch Division der Anschaffungskosten durch die geschätzte Gesamtzahl der abzugebenden Leistungseinheiten lassen sich die Kosten pro Leistungseinheit ermitteln
  - Die jährlichen Abschreibungsbeträge ergeben sich aus der Multiplikation der Kosten der Leistungseinheit mit der im Geschäftsjahr abgegebenen Leistung





4) Leistungsabschreibung („Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme“)

Beispiel

- Ein LKW mit einem Anschaffungswert von 60.000 €, einer Nutzungsdauer von 5 Jahren und einer geschätzten Gesamtfahrleistung von 200.000 km wird leistungsbedingt abgeschrieben.

Jahr	Laufleistung	Buchwert Jahresanfang	Abschreibungs-betrag	Buchwert Jahresende
1	50.000 km	60.000 €	15.000 €	45.000 €
2	35.000 km	45.000 €	10.500 €	34.500 €
3	40.000 km	34.500 €	12.000 €	22.500 €
4	45.000 km	22.500 €	13.500 €	9.000 €
5	30.000 km	9.000 €	9.000 €	0 €
Summe	200.000 km	-	60.000 €	-



2. Folgebewertung des Vermögens

Außerplanmäßige Abschreibung - Praxisbeispiel



Hohe Kraftwerks-Abschreibungen drücken Vattenfall ins Minus

- Als eine Folge der Energiewende mussten zahlreiche Kernkraftwerke in Deutschland stillgelegt werden.
- Während zuvor mit Umsatzerlösen durch diese Kraftwerke geplant worden war, müssen die Unternehmen nun Stillegungs- und Abbaukosten hinnehmen.
- Diese Wertänderungen bei den Kraftwerken wurden durch planmäßige Abschreibungen nicht berücksichtigt und stellten zusätzlichen Aufwand für die Unternehmen dar.
- Die Folge waren hohe Verluste für die Energieerzeuger, wie bspw. für Vattenfall ein Verlust von 1,5 Mrd. Euro im Jahr 2013.
- Der Strukturwandel in der Energiebranche geht derweil weiter: mittlerweile müssen zusätzliche Abschreibungen in Millionenhöhe auch auf Gaskraftwerke vorgenommen werden.
- Offensichtlich können auch regulatorische Veränderungen zu einer Anpassung des Wertansatzes von Vermögensgegenständen in der Bilanz führen.

Entnommen aus Handelsblatt, 04.02.2014, jttp://www.handelsblatt.com/unternehmen/industrie/kraftwerks-abschreibungen-vattenfall-macht-1-5-milliarden-euro-minus/9428978.html und LVZ Online http://www.lvz-online.de/nachrichten/wirtschaft-nachrichten/hohe-kraftwerks-abschreibungen-druecken-vattenfall-ins-minus/r-wirtschaft-nachrichten-b-417047.html



2. Folgebewertung des Vermögens

Außerplanmäßige Abschreibung



- **Außerplanmäßige Abschreibungen** sind notwendig, wenn ein unvorhergesehener Werteverzehr eintritt

  ➔ Der Wert eines Vermögensgegenstandes wird aufgrund von Ereignissen, die nicht vorhersehbar waren, beeinträchtigt

Abnutzbares Anlagevermögen	Außerplanmäßige Abschreibungen können neben die „gewöhnliche“ Abnutzung, welche durch die planmäßige Abschreibung abgebildet wird, treten.
Nicht abnutzbares Anlagevermögen **Umlaufvermögen**	Außerplanmäßige Abschreibungen sind der einzige Grund für eine Abschreibung

- Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn

  Wert des VG zum Abschlussstichtag < Betrag der (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- Außerplanmäßige Abschreibungen resultieren aus dem **Imparitätsprinzip** und dem daraus ableitbaren sog. **Niederstwertprinzip**



2. Folgebewertung des Vermögens

Außerplanmäßige Abschreibung



Auch wenn außerplanmäßige Abschreibungen sowohl im Anlage- als auch im Umlaufvermögen anfallen können, unterscheidet sich das Vorgehen hinsichtlich Anlage- und Umlaufvermögen:

Niederstwertprinzip

- im Umlaufvermögen
  § 253 Abs. 4 HGB
  strenges Niederstwertprinzip
  - Abschreibungs**pflicht** auf niedrigeren Korrekturwert, auch wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft ist
- im Anlagevermögen
  § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6
  gemildertes Niederstwertprinzip
  - Wertminderung voraussichtlich dauerhaft
    - Abschreibungs**pflicht** auf niedrigeren Korrekturwert
  - Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft
    - Abschreibungs**verbot** (Abschreibungs**wahlrecht** im Finanzanlagevermögen)



2. Folgebewertung des Vermögens

Außerplanmäßige Abschreibungen im Umlaufvermögen



- Für die Ableitung des beizulegenden Wertes im *Umlaufvermögen* ist zu prüfen, ob die Preise des Beschaffungs- oder Absatzmarktes maßgeblich sind

Relevanter Markt	Art des Vorratsvermögens	Wertmaßstab
Beschaffungs-markt	▪ Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Normalbestand) ▪ Fertige und unfertige Erzeug-nisse, sofern ein Fremdbezug möglich ist	Wiederbeschaf-fungswert
Absatzmarkt	▪ Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Überbestand) ▪ Fertige und unfertige Erzeugnisse, sofern ein Fremdbezug nicht möglich ist	Nettoveräußerungs-erlös
Beschaffungs- und Absatzmarkt	▪ Handelswaren ▪ Fertige und unfertige Erzeugnisse (Überbestand)	Niedrigerer Wert aus Wiederbeschaffungs-wert und Netto-veräußerungserlös



2. Folgebewertung des Vermögens

Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen



- Für das *Anlagevermögen* gilt das **gemilderte Niederstwertprinzip**, d.h. wenn eine Wertminderung festgestellt wird, ist zunächst zu prüfen, ob diese voraussichtlich von dauerhafter oder vorübergehender Natur sein wird.

Voraussichtlich vorübergehende Wertminderung	**Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung**
Abschreibungsverbot für immaterielle Anlagen und Sachanlagen Abschreibungswahlrecht für Finanzanlagen	Abschreibungspflicht für das gesamte Anlagevermögen
§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB	§ 253 Abs. 3 Satz 5





Aufgabe | Außerplanmäßige Abschreibungen

Mit welchen Werten sind die Vermögensgegenstände in den folgenden Fällen in der Bilanz anzusetzen?

a) Die Flotte Hand AG besitzt ein unbebautes Grundstück, dessen Anschaffungskosten 1,2 Mio. € betrugen. Aufgrund der momentanen Bauaktivitäten auf den umliegenden Grundstücken, mit denen enorme Lärmbelästigungen und eingeschränkte Zufahrtsmöglichkeiten auf das Grundstück verbunden sind, beträgt der Tageswert am Abschlussstichtag nur noch 1 Mio. €

- Nicht abnutzbares Sachanlagevermögen
- Keine dauerhafte Wertminderung
- Abschreibungsverbot, d.h. Wertansatz: 1,2 Mio. €

b) Zur kurzfristigen Anlage von Liquiditätsüberschüssen hat die Tempofix GmbH u.a. 100 Aktien der Fonda AG zum Kurs von je 58 €/Aktie erworben. Der Kurs am Abschlussstichtag beträgt 52 €. Für das Folgejahr wird ein kräftiger Kursanstieg der Fonda-Aktien erwartet.

- Umlaufvermögen
- Abschreibungspflicht, d.h. Wertansatz: 52 € ➔ Abschreibung 6 €/Aktie





Folge einer außerplanmäßigen Abschreibung

Außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögens-gegenstandes

t | t+1 | t+2 | t+3 | … | t+n

Bestehen die Gründe für die zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung noch vor?

Zuschreibung?



2. Folgebewertung des Vermögens

Zuschreibungen



- Sofern die Gründe für die gebildeten außerplanmäßigen Abschreibungen in den Folgejahren nicht mehr vorliegen bzw. wegfallen, besteht ein generelles Wertaufholungsgebot (Beibehaltungsverbot) (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB).

  ➔ **Dies gilt sowohl für das Anlage- als auch das Umlaufvermögen**

  ➔ **Wertaufholungen/Zuschreibungen sind nur zur Kompensation einer außerplan-mäßigen Abschreibung möglich**

- Die Obergrenze, bis zu der die Zuschreibung erfolgen darf, stellen grundsätzlich die (fortge-führten) Anschaffungs- und Herstellungskosten dar.
  - D.h. es können auch jegliche Zwischenwerte angesetzt werden.
  - Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird die Zuschreibung durch die fortgeführten AHK begrenzt.
- Einzige Ausnahme: für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) darf keine Wertaufholung erfolgen (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB).



2. Folgebewertung des Vermögens

Zuschreibungen



Zuschreibungen

- Anlagevermögen: § 253 Abs. 5 HGB
  Umlaufvermögen: § 253 Abs. 5 HGB
  → **Wertaufholungsgebot**
- Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert: § 253 Abs. 5 HGB
  → **Wertaufholungsverbot**



2. Folgebewertung des Vermögens

Zuschreibungen



Aufgabe | Zuschreibungen im abnutzbaren Anlagevermögen

- Im Januar 01 hat die FORSCHE AG eine vollautomatische Montagestraße in Betrieb genommen, die eigens nach den Plänen des Ingenieurs Schlau konstruiert wurde.
- Die Herstellungskosten der Anlage betragen 12 Mio. €. Sie soll über die sechsjährige Nutzungsdauer linear abgeschrieben werden.
- Am Ende des Jahres 01 macht sich ein schwerwiegender Konstruktionsfehler bemerkbar, sodass die Anlage nur mehr zu 50% belastbar ist. Unter Berücksichtigung der geringeren Kapazität beträgt der Stichtagswert 5 Mio. €. Schlau rechnet nicht damit, den Fehler beheben zu können.
- Völlig unerwartet kann Schlau den Fehler jedoch zu Beginn des Jahres 03 beheben, sodass die Anlage wieder voll einsatzbereit ist.

Welche Wertansätze ergeben sich für die Anlage in den Geschäftsjahren 01-06 gemäß den Bewertungsvorschriften des HGB?





Lösung | Zuschreibungen im abnutzbaren Anlagevermögen

Jahr	Tatsächlicher Buchwert	Buchwert ohne Wertminderung
01	5.000.000 €	10.000.000 €
02	4.000.000 €	8.000.000 €
03	6.000.000 €	6.000.000 €
04	4.000.000 €	4.000.000 €
05	2.000.000 €	2.000.000 €
06	0 €	0 €



2. Folgebewertung des Vermögens

Übertragung der Bewertungsvorschriften auf die einführenden Beispiele





Planmäßige Abschreibung
Keine aplm. Abschreibung, da Heckschaden voraussichtlich nur vorübergehend



Außerplanmäßige Abschreibung, da Wertminderung voraussichtlich dauerhaft



Bewertung zu Anschaffungskosten, keine Zuschreibung

3. Sonderfälle der Bewertung



Sammelbewertung



Bewertungsvereinfachungsverfahren

Festbewertung
§ 240 Abs. 3
i.V.m. § 256 HGB

Gruppenbewertung/ Durchschnitts-bewertung
§ 240 Abs. 4
i.V.m. § 256 HGB

Siehe Kapitel 3

Sammelbewertung: Bewertung nach Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge
§ 256 HGB

- **Last in, First out (LiFo)**
- **First in, First Out (FiFo)**

- **Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB):** Jeder Vermögensgegen-stand ist einzeln mit seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten
- **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit:** Wenn eine eindeutige Zuordnung der Wertansätze problematisch ist, weil sich die Werte im Zeitablauf ändern, die einzelnen Waren aber nicht mehr oder nur unter unverhältnismäßig hohen Aufwand unterscheidbar sind, dürfen Bewertungsvereinfachungsverfahren eingesetzt werden.





Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB)

- Die sog. zeitlichen Verbrauchsfolgefiktionen unterstellen einen Verbrauch nach der zeitlichen Reihenfolge des Zugangs
- Entweder werden die ältesten (FiFo) oder die neuesten (LiFo) Zugänge zuerst verbraucht

Voraussetzungen für die Anwendung von Sammelbewertungsverfahren

- Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens
  - Funktionsgleichheit oder gleiche Warengattung
- Das angewendete Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen
  - Verfahren darf den tatsächlichen Verhältnissen nicht widersprechen



3. Sonderfälle der Bewertung

Sammelbewertung



First In, First Out (FiFo)

- Im Rahmen des Fifo-Verfahren wird unterstellt, dass
  - die zeitlich früher angeschafften bzw. hergestellten Vorratsbestände zuerst verbraucht oder veräußert werden und
  - der Endbestand somit mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zuletzt beschafften Vorräte bewertet wird.
- Guter Einblick in die Vermögenslage des Unternehmens, da die Vorratsendbestände am Abschlussstichtag mit gegenwarts-nahen Preisen bewertet werden.
- Hingegen schlechter Einblick in die Ertrags-lage, da der Verbrauch mit „alten" Preisen bewertet wird.

Last In, First Out (LiFo)

- Beim LiFo-Verfahren wird angenommen, dass
  - die zuletzt angeschafften oder herge-stellten – also die jüngsten – Vorratsbe-stände zuerst verbraucht oder veräußert werden und
  - der Jahresendbestand mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zuerst beschafften Vorräte (inklusive Jahresanfangsbestand) bewertet wird.
- Guter Einblick in die Ertragslage, da die verbrauchten Mengen mit aktuellen Preisen bewertet werden.
- Vorratsendbestände werden hingegen mit „alten" Preisen bewertet, was die Abbildung der Vermögenssituation beeinträchtigt.



Für die Bewertung nach dem LiFo-Verfahren existieren,
ähnlich wie beim gewogenen Durchschnittsverfahren, zwei Methoden:

Last In, First Out (LiFo)

Perioden-LiFo-Verfahren

- Bewertung des Vorratsbestands ausschließlich zum Ende der Periode

Permanentes-LiFo-Verfahren

- Fortlaufende Erfassung des Materialverbrauchs während des ganzen Jahres und
- Bewertung nach der LiFo-Fiktion





Aufgabe | Sammelbewertung

Datum	AB / Z / A	Menge [Stück]	Preis [€/Stück]	Gesamtwert [€]
01.01.2012	AB	1.000	80,00	80.000
01.04.2012	Z	1.000	70,00	70.000
01.05.2012	A	1.000		
01.07.2012	Z	1.000	90,00	90.000
01.08.2012	A	1.500		
01.10.2012	Z	800	100,00	80.000
31.12.2012	EB	1.300		?





Lösung | Sammelbewertung – Permanentes-LiFo-Verfahren

Datum	AB / Z / A	Menge [Stk]	Preis [€/Stk]	Gesamtwert [€]
01.01.2012	AB	1.000	80,00	80.000,00
01.04.2012	Z	1.000	70,00	70.000,00
	Bestand	**2.000**		**150.000,00**
01.05.2012	A	1.000	70,00	70.000,00
	Bestand	**1.000**		**80.000,00**
01.07.2012	Z	1.000	90,00	90.000,00
	Bestand	**2.000**		**170.000,00**
01.08.2012	A	1.500	86,67*	130.000,00
	Bestand	**500**		**40.000,00**
01.10.2012	Z	800	100,00	80.000,00
	Endbestand	**1.300**		**120.000,00**

3. Sonderfälle der Bewertung

Bewertung von Forderungen



- Unter **Forderungen** versteht man Ansprüche eines Unternehmens auf eine Leistung (Geldleistung oder sonstige Leistung)
- Das Unternehmen ist der Gefahr ausgesetzt, dass die Leistung nicht oder nur unvollständig geleistet wird
- Die Bewertung einer Forderung richtet sich nach ihrer „Güte“

Klassifizierung von Forderungen entsprechend ihrer Güte

Volleinbringliche Forderungen	Zweifelhafte Forderungen	Uneinbringliche Forderungen
Bewertung zum Nennbetrag	Bewertung zum Betrag, mit dem die Forderung wahrscheinlich eingehen wird	Vollständige Abschreibung



3. Sonderfälle der Bewertung

Bewertung von Forderungen



Forderungsrisiken

Spezielle Risiken einzelner Schulden

- Ausfallrisiko
- Verzögerungsrisiko
- Einziehungsrisiko

Allgemeine Risiken

- Wechselkursrisiko
- Risiko aus Forderungs-verkäufen
- Risiko aus Zinsände-rungen

Einzelwert-berichtigung

Gruppenwert-berichtigung

Pauschalwert-berichtigung





Beispiel | Einzelwertberichtigung von Forderungen

Für den Eingang einer Forderung in Höhe von 300.000 € liegen folgende Eintrittswahrscheinlichkeiten vor.

Buchwert der Forderung: 300.000 €		
Vermutlicher Geldeingang	Eintrittswahrscheinlichkeiten	Kumulierte Eintrittswahrscheinlichkeiten
300.000 €	0,1	0,1
240.000 €	0,3	0,4
180.000 €	0,2	0,6
120.000 €	0,2	0,8
60.000 €	0,2	1,0

Im vorliegenden Fall bietet es sich an, die Forderung mit dem mathematischen Erwartungswert anzusetzen. Dieser entspricht dem gewichteten arithmetischen Mittel:

(300.000 · 0,1) + (240.000 € · 0,3) + (180.000 € · 0,2) + (120.000 € · 0,2) + (60.000 € · 0,2)
= 174.000 € ➔ **Außerplanmäßige Abschreibung der Forderung in Höhe von 126.000 €**







Übernahme der Kopfhörermarke Beats:
Apple zahlt das dreifache des Firmenwerts

- Im Juni 2014 kaufte *Apple* für insgesamt 3 Mrd. US-Dollar den Kopfhörer-Hersteller *Beats Electronics*.
- Dies stellte für Apple die größte Übernahme der Firmengeschichte dar.
- Neben der Herstellung von Kopfhörern betreibt Beats einen Streaming-Dienst für Musik.
- Kurz zuvor war der Firmenwert von Beats noch auf ca. 1 Mrd. US-Dollar beziffert worden.
- Apple zahlte einen Aufschlag, da dem Unternehmen der Zugang zu dem Wachstumsmarkt der Streaming-Dienste für Musik besonders wichtig war.

➡ Offensichtlich existieren in Unternehmen Werte, die in der Bilanz nicht als Vermögensgegenstände aktiviert werden (z.B. ein treuer Kundenstamm, eine besondere Technologie)

➡ Wie werden solche Werte im Rahmen einer Unternehmensübernahme berücksichtigt?

Entnommen aus Handelsblatt, 28.05.2014 (http://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/drei-milliarden-dollar-apple-kauft-kultkopfhoerermarke-beats/9964958.html)





Geschäfts- oder Firmenwert

- Geschäfts- oder Firmenwert: Bestandteil eines **Kaufpreises eines Unternehmens**, der über den Saldo der Zeitwerte aller gemäß dem Aktivierungs- & Passivierungsgrundsatz abstrakt sowie konkret bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände & Schulden hinausgeht
- Der Geschäfts- oder Firmenwert drückt die nicht bilanzierungsfähigen Werte eines Unternehmens aus
  - die Güte der Organisation, der Vertriebskanäle und des Kundenstamms sowie die Qualität des Managements und
  - synergetische Wertbestandteile (Zusammenlegung zweier Verwaltungsabteilungen)

Ansatz

- Voraussetzung: Es muss eine Gegenleistung erbracht worden sein → ein originärer GoF darf nicht angesetzt werden
- Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert muss als Vermögensgegenstand angesetzt & auch abgeschrieben werden







Geschäfts- oder Firmenwert

Die Mudel AG hat die BeOpen-GmbH für 30.000 Euro übernommen. Die BeOpen GmbH wies zum Kaufzeitpunkt eine Bilanzsumme von 90.000 auf, auf der Passivseite bestanden Schulden i.H.v. 70.000 Euro.

Welche der Aussagen ist richtig?

- Die Mudel AG darf einen derivativen Firmenwert i.H. von 10.000 Euro ausweisen und planmäßig abschreiben.



- Die Mudel AG muss einen derivativen Firmenwert i.H. von 10.000 Euro ausweisen und planmäßig abschreiben.
- Die Mudel AG muss einen derivativen Firmenwert i.H. von 100.000 Euro ausweisen und planmäßig abschreiben.
- Es ist kein derivativer Firmenwert entstanden, weil es sich lediglich um einen Gewinnaufschlag beim Verkauf der Gesellschaft handelt.
- Keine der Aussagen ist richtig.



Bewertungsvorschriften

Multiple Choice: ehemalige Klausuraufgabe





Kreuzen Sie bitte an, ob die folgenden Aussagen richtig oder falsch sind? (5 Punkte)

Aussage	Richtig	Falsch
(1) Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten sind zwingend in die Anschaffungskosten nach § 255 HGB einzubeziehen.	☑	
(2) Nach dem Grundsatz der abstrakten Aktivierungsfähigkeit liegt ein Vermögenswert vor, sobald ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, der selbstständig verwertbar ist.		☒
(3) Bei der Bewertung des Anlagevermögens ist das strenge Niederstwertprinzip zu beachten.		☒
(4) Die Pauschalwertberichtigung auf Forderungen stellt eine Durchbrechung des Systemgrundsatzes der Einzelbewertung dar.	☑	
(5) Die Sammelbewertung von Vermögensgegenständen stellt eine Durchbrechung des Systemgrundsatzes der Einzelbewertung dar.	☑	



Wesentliche Inhalte Kapitel 6

- Vermögensgegenstände werden beim erstmaligen Ansatz in der Bilanz mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet.
- Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens sind an den nachfolgenden Bilanzstichtagen planmäßig abzuschreiben. Hierfür stehen mit der linearen, degressiven und leistungsbezogenen Abschreibung unterschiedliche Verfahren zur Auswahl.
- Außerplanmäßige Abschreibungen sind zur bilanziellen Abbildung eines unvorhergesehenen Werteverzehrs vorzunehmen. Sie können sämtliche Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens betreffen. Für das Anlagevermögen gilt das „gemilderte Niederstwertprinzip", während bei der Folgebewertung des Umlaufvermögens das „strenge Niederstwertprinzip" anzuwenden ist.
- Sofern die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung in den Folgejahren nicht mehr vorliegen, besteht ein Wertaufholungsgebot, d.h. es ist eine Zuschreibung vorzunehmen. Dabei fungieren die (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Obergrenze für eine Zuschreibung.
- Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens darf von dem Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden, so dass die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren zulässig ist. Die sog. Verbrauchsfolgeverfahren (FiFo, LiFo) unterstellen einen Verbrauch nach der zeitlichen Reihenfolge des Zugangs.
- Forderungen unterliegen spezifischen sowie allgemeinen Risiken, die im Rahmen der Einzel-, Gruppen- und Pauschalwertberichtigung bilanziell zu berücksichtigen sind.



Teil IV

Bilanzierung des Eigen- und Fremdkapitals



Kapitel 7

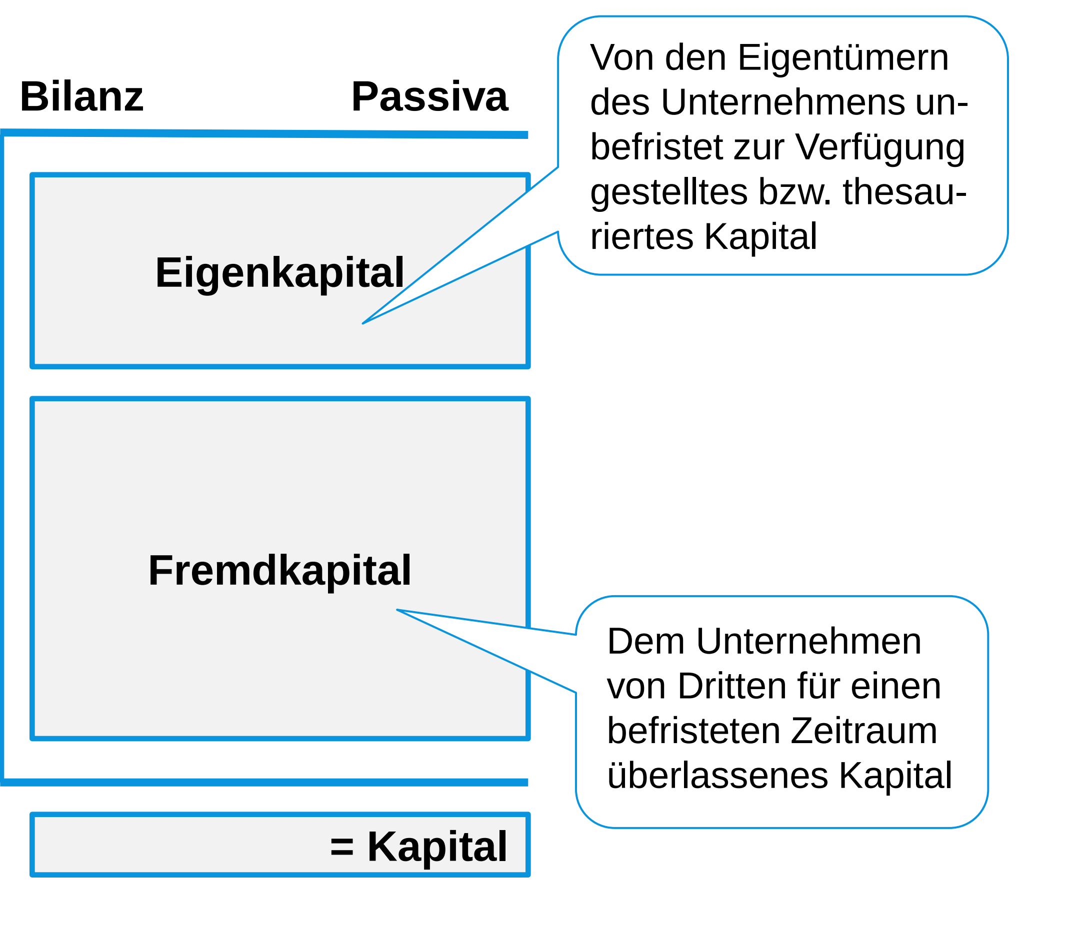
Bilanzierung des Eigenkapitals

1. Grundlagen
2. Gezeichnetes Kapital
3. Rücklagen
4. Bilanzergebnis





Zur Erinnerung… (vgl. Folie 20)



- Das Eigenkapital dient (ebenso wie das Fremdkapital) der Finanzierung der Vermögensgegenstände des Unternehmens.
- Das Eigenkapital kann auf unterschiedlichen Wegen zustandekommen:
  - „von Außen“: von den jeweiligen Eigentümern unbefristet zur Verfügung gestellt
  - „von Innen“: durch die Thesaurierung von Gewinnen durch das Unternehmen selbst generiert
- Bilanziell lässt sich das Eigenkapital als Differenz von Vermögen und Fremdkapital definieren.

1. Grundlagen



Ansatz und Bewertung des Eigenkapitals?



Eigenkapital

Ansatz? | **Bewertung?**

- Aufgrund seiner bilanziellen Definition als Residualgröße werden Ansatz und Bewertung des Eigenkapitals indirekt über die Bemessung des Vermögens und der Schulden geregelt
- Eine große Bedeutung kommt jedoch der Darstellung der einzelnen Komponenten des Eigenkapitals zu (= Ausweisfragen)
- **Dementsprechend steht der Ausweis des Eigenkapitals im Fokus der nachfolgenden Ausführungen**

1. Grundlagen

Gliederung des Eigenkapitals



- **Die Gliederung des Eigenkapitals ist grundsätzlich von der Rechtsform abhängig**
- Von Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird gem. § 247 Abs. 1 HGB lediglich ein gesonderter Ausweis und eine hinreichende Aufgliederung des Eigenkapitals gefordert
- Für Kapitalgesellschaften wird die Darstellung im § 266 Abs. 3 HGB eindeutig vorgegeben:
  - Gezeichnetes Kapital
  - Kapitalrücklage
  - Gewinnrücklagen
  - Gewinnvortrag / Verlustvortrag
  - Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

} Ausweis der Posten hängt von der Art der Ergebnisdarstellung ab (vgl. Kapitel 7.4)

Gliederung des Eigenkapitals



	(bedingt) festes Eigenkapital	Variables Eigenkapital		
Nominalkapital	Gezeichnetes Kapital			
Rechnerisches Eigenkapital	Gezeichnetes Kapital	Rücklagen	Unternehmens-ergebnis	
Effektives Eigenkapital	Gezeichnetes Kapital	Rücklagen	Unternehmens-ergebnis	Stille Reserven
	aus der Bilanz ersichtlich			nicht aus der Bilanz ersichtlich

2. Gezeichnetes Kapital

Definition und zentrale Merkmale



Legal-definition	Das gezeichnete Kapital umfasst gemäß § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB den Teil des Eigenkapitals, auf den die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist.

Gezeichnetes Kapital bei einer Aktiengesellschaft	**Grundkapital**

- Entspricht der Summe der Nennbeträge aller ausgegebenen Aktien (§ 8 Abs. 2 AktG) (Ausnahme: Stückaktien; § 8 Abs. 3 AktG)
- Mindesthöhe: 50.000 € (§ 7 AktG)
- Eine Änderung des Grundkapitals bedarf einer ¾-Mehrheit der in der Hauptversammlung anwesenden Stimmen

2. Gezeichnetes Kapital

Definition und zentrale Merkmale



Gezeichnetes Kapital bei einer GmbH	**Stammkapital**

- Mindesthöhe von 25.000 € (§ 5 Abs. 1 GmbHG)
- Das Stammkapital wird in Geschäftsanteile zerlegt, die auf volle Euro lauten müssen (§ 5 Abs. 2 GmbHG)
- Eine Änderung des Stammkapitals bedarf einer ¾-Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung anwesenden Gesellschafter

2. Gezeichnetes Kapital

Definition und zentrale Merkmale



Unabhängig von der Rechtsform gilt:

- Die Höhe des gezeichneten Kapitals ergibt sich aus dem Nennbetrag der Aktien bzw. der Stammeinlagen ohne dass eine selbständige Bewertung vorgenommen werden muss
- Das gezeichnete Kapital unterliegt einer Ausschüttungssperre ➔ Verluste mindern nicht automatisch den Nennbetrag des gezeichneten Kapitals, sondern sind auf nachfolgende Geschäftsjahre vorzulagern und durch Gewinne auszugleichen, ehe eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter vorgenommen werden darf
- Bilanzierung zum Nennbetrag (§ 272 Abs. 1 Satz HGB)
- Wurde das gezeichnete Kapital noch nicht voll eingezahlt, sind die ausstehenden Teile des Eigenkapitals gesondert in der Bilanz anzuzeigen



Etihad startet mit Rettungsaktion für Air Berlin

- *Etihad Airways* ist seit 2011 größter Einzelaktionär von *Air Berlin*.
- Derzeit befinden sich ca. 30 Prozent der Aktien von Air Berlin im Eigentum von Etihad Airways.
- Wirtschaftliche Lage von Air Berlin: Schulden in Höhe von ca. 800 Mio. €, in den vergangenen 5 Jahren konnte nur einmal ein Gewinn realisiert werden.
- Daher half Etihad Airways nun mit einer erneuten Finanzspritze in Höhe von 400 Mio. € aus.
- Der Clou: Die Mittel gingen durch die Ausgabe von *Wandelanleihen* an Air Berlin.
- Solche Wandelanleihen können bei Air Berlin als *Eigenkapital* bilanziert werden, ohne dass Etihad seinen Anteil erhöhte.
- Die Verbesserung der Eigenkapitalquote war für Air Berlin wichtig, denn zuvor wies die Airline ein negatives Eigenkapital in Höhe von -400 Mio. € aus.

Entnommen aus Handelsblatt, 26.05.2014, http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-dienstleister/finanzspritze-etihad-startet-mit-rettungsaktion-fuer-air-berlin/9951616.html



Rücklagen erfüllen mehrere Funktionen

Funktion	Beschreibung
Verlustausgleichsfunktion	Rücklagen sollen dazu beitragen, dass auftretende Verluste ausgeglichen werden können, ohne dass das konstante Nominalkapital angegriffen wird.
Stärkungsfunktion	Die Eigenkapitalbasis der Gesellschaft wird über das Nominalkapital hinaus verstärkt. Daraus ergeben sich eine verbesserte Widerstandsfähigkeit des Unternehmens gegenüber wirtschaftlichen Krisen und somit die Sicherung des Fortbestands des Unternehmens.
Gläubigerschutzfunktion	Rücklagen erhöhen (insbesondere durch einbehaltene Gewinne) die Haftungsbasis gegenüber Dritten, was dem Gläubigerschutz Rechnung trägt und somit die Unternehmensliquidität verbessert.

3. Rücklagen

Systematisierung



Rücklagen lassen sich dementsprechend wie folgt systematisieren:

- **Arten von Rücklagen**
  - Offene Rücklagen
    - Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB)
    - Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3-4 HGB)
      - Gesetzliche Rücklage
      - Rücklage für Anteile an herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
      - Satzungsmäßige Rücklage
      - Andere Gewinnrücklagen
  - Stille Rücklagen
    - Unterbewertung von Aktiva
    - Überbewertung von Passiva

3. Rücklagen

1) Kapitalrücklage



In die Kapitalrücklage werden eingestellt (§ 272 Abs. 2 HGB):

- Beträge, die bei einer Zuführung von Eigenkapital den Nennwert übersteigen
- Verkaufserlöse aus der Begebung von Options- und Wandelanleihen
- Die Auflösung ist nur unter restriktiven Voraussetzungen möglich

Beispiel | Gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklage

- Die XY AG führte im Geschäftsjahr 2012 eine ordentliche Kapitalerhöhung durch. Sie emittierte 3.500.000 Stammaktien zu einem Kurs von 22 € und 2.500.000 Vorzugsaktien zu jeweils 20 €.
- Jede der ausgegebenen Aktien hat einen Nennbetrag von 2,50 €.

Eigenkapital (vereinfachte Darstellung)	
Gezeichnetes Kapital	15.000.000 €
Kapitalrücklage	112.000.000 €



Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) werden im Rahmen der Ergebnisverwendung aus den Gewinnen der Kapitalgesellschaft gebildet.

a) Gesetzliche Rücklage

- Teil der Gewinnrücklagen, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu bilden ist
- Rechtsformspezifische Regelung für AG und KGaA: Gemäß § 150 Abs. 2 AktG
  - sind so lange 5% des Jahresüberschusses (ggf. gemindert um einen Verlustvortrag) in die gesetzliche Rücklage einzustellen,
  - bis die gesetzliche Rücklage zusammen mit den Beträgen, die nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB in die Kapitalrücklage eingestellt wurden,
  - 10% des Grundkapitals oder einen von der Satzung bestimmten höheren Prozentsatz erreicht hat.
- Dient dem Verlustausgleich und darf nur unter strengen Bedingung aufgelöst werden (§ 150 Abs. 3 und 4 AktG)



b) Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen

- Eine entsprechende Rücklage ist zu bilden, wenn die Gesellschaft Anteile des herrschen-den oder beteiligten Unternehmens kauft oder unentgeltlich erwirbt
- Die Rücklage kann nur unter restriktiven Bedingungen aufgelöst werden (§ 272 Abs. 4 HGB)

c) Satzungsmäßige Rücklagen

- Satzungsmäßige Rücklagen sind zu bilden, wenn sich die Kapitalgesellschaft in ihrer Satzung (§ 158 Abs. 4 AktG) oder ihrem Gesellschaftsvertrag (§ 29 Abs. 1 GmbHG) dazu selbst verpflichtet

d) Andere Gewinnrücklagen

- Freiwillige Rücklagen, die nicht unter eine der vorstehenden Rücklagen fallen

4. Bilanzergebnis



Drei Möglichkeiten des Ergebnisausweises



Ergebnisverwendung

- **Ausschüttungen an Anteilseigener**
- **Einstellung in Rücklagen**

a) Ergebnisausweis	b) Ergebnisausweis	c) Ergebnisausweis
vor Ergebnis-verwendung	nach teilweiser Ergebnis-verwendung	nach vollständiger Ergebnis-verwendung

4. Bilanzergebnis





Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital
II. Kapitalrücklage
III. Gewinnrücklagen
IV. Gewinn-/Verlustvortrag
V. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag

- Ausweis des Ergebnisses vor Einstellungen in die Rück-lagen bzw. Verrechnung mit Vorjahresergebnissen
- Jahresüberschuss-/fehlbetrag
  - entspricht dem Ergebnis der GuV
  - steht zur Einstellung in die Rücklagen und Ausschüttung zur Verfügung
- Gewinn-/Verlustvortrag
  - Gewinnvortrag: Teil des Jahresergebnisses, der in den Vorperioden weder zur Ausschüttung noch zur Rücklagenzuführung verwendet wurde
  - Verlustvortrag: Verrechnung mit Jahresüberschuss, anderen Gewinnrücklagen oder Vortrag ins nächste Jahr

4. Bilanzergebnis


b) Ergebnisausweis nach teilweiser Ergebnisverwendung



Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital
II. Kapitalrücklage
III. Gewinnrücklagen
IV. Bilanzgewinn/-verlust

- Ausweis des Ergebnisses nach Einstellungen in die Rücklagen und Verrechnung mit dem Vorjahresergebnis
- An die Stelle der Posten „Gewinn- bzw. Verlustvortrag“ und „Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag“ tritt der Posten „Bilanzgewinn bzw. -verlust“
- Der Bilanzgewinn entspricht dem Teil des Jahresüber-schusses der Periode oder früherer Perioden, der zur Ausschüttung vorgeschlagen wird
- Die Beträge, die den Rücklagen zugeführt wurden, werden unter den jeweiligen Posten ausgewiesen

4. Bilanzergebnis

c) Ergebnisausweis nach vollständiger Ergebnisverwendung





Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital
II. Kapitalrücklage
III. Gewinnrücklagen

- Ausweis des Ergebnisses nach vollständiger Ergebnis-verwendung, d.h. vor bzw. bei Bilanzerstellung
  - erfolgt die Einstellung eines Teils des Jahresüber-schusses in die Rücklagen
  - ist ein Beschluss über die Ausschüttung des rest-lichen Jahresüberschusses gefasst worden
- Die Beträge, die den Rücklagen zugeführt wurden, wer-den unter den jeweiligen Posten ausgewiesen
- Die zur Ausschüttung bestimmten Beträge werden unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“ verbucht

Bilanzierung des Eigenkapitals

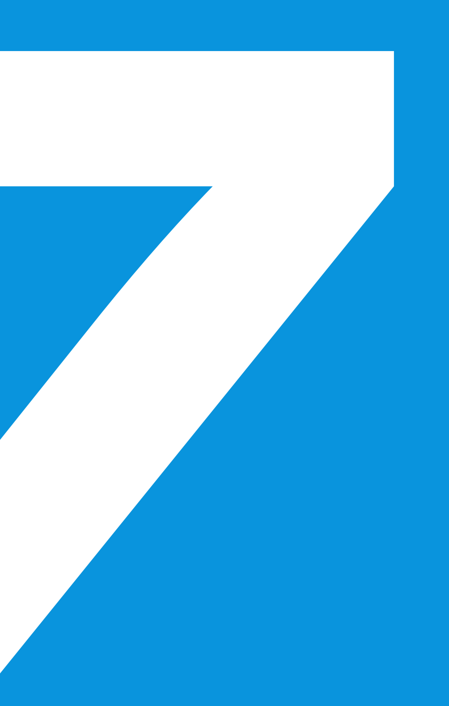
Multiple Choice: ehemalige Klausuraufgabe





Kreuzen Sie bitte an, ob die folgenden Aussagen richtig oder falsch sind? (5 Punkte)

Aussage	Richtig	Falsch
(1) Das Eigenkapital gibt Auskunft über sämtliche, im Unternehmen vorhandene liquide Mittel.		☒
(2) Das Eigenkapital zweier aufeinander folgender Jahre gibt Aufschluss über den Unternehmenserfolg.		☒
(3) Das Eigenkapital zzgl. der Schulden ergibt die Bilanzsumme.	☑	
(4) Das Eigenkapital ist nicht konkret aktivierungspflichtig.	☑	
(5) Rücklagen können nur dann gebildet werden, wenn das Unternehmen einen Jahresüberschuss erzielt hat.		☒



Wesentliche Inhalte Kapitel 7

- Das Eigenkapital umfasst Mittel, welche dem Unternehmen von seinen Eigentümern unbefristet zur Verfügung gestellt werden, auf anderem Wege von außen zugeführt werden oder durch Einbehaltung von Gewinnen entstehen.
- Das Eigenkapital stellt als Differenz von Vermögen und Fremdkapital eine Residualgröße dar, so dass im Zusammenhang mit seiner Bilanzierung Ausweisfragen im Vordergrund stehen
- Das Eigenkapital setzt sich aus einem konstanten und einem variablen Teil zusammen. Ersterer umfasst das gezeichnete Kapital, welches sich nur durch Beschlüsse der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung erhöhen oder herabsetzen lässt. Der variable Teil des Eigenkapitals umfasst die Rücklagen und das Bilanzergebnis.
- Die Rücklagen lassen sich in Kapital- und Gewinnrücklagen differenzieren. Gewinnrücklagen entstehen durch das Zurückhalten von Gewinnen, welche dazu beitragen, entstehende Verluste auszugleichen, durch Stärkung der Eigenkapitalbasis die Widerstandsfähigkeit des Unternehmens und die Haftungsbasis gegenüber Dritten zu erhöhen.
- Der Ausweis des Periodenergebnisses in der Bilanz hängt davon ab, ob dieses vor, nach teilweiser oder vollständiger Verwendung des Ergebnisses ausgewiesen wird.



Kapitel 8

Bilanzierung des Fremdkapitals

1. Ansatzvorschriften
2. Exkurs: Bestandteile des Fremdkapitals
3. Bewertung von Rückstellung
4. Bewertung von Verbindlichkeiten



Überblick



Die aus Kapitel 5 bekannten Fragen betreffen auch das Fremdkapital

Ansatz → **Bewertung** → **Ausweis**

Bilanzierung dem Grunde nach:

Welche Posten dürfen bzw. müssen in die Bilanz aufgenommen werden (Frage nach dem Bilanzinhalt)?

Bilanzierung der Höhe nach:

Mit welchen Werten sind die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz anzusetzen (Frage nach den Wertmaß-stäben)?

Ausweis der Bilanz-posten:

Unter welchen Bilanz-posten sind die zu bi-lanzierenden Vermö-gensgegenstände und Schulden auszuweisen?

Detailliertes Gliederungsschema

§ 266 Abs. 2 und 3 HGB

Exkurs Kapitel 8.2

Kapitel 8.1

Kapitel 8.3/8.4





Fremdkapital



- Definition: Alle Kapitalbeträge, die in absehbarer Zeit benötigt werden, um Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber Dritten abzudecken.
- Bestandteile des Fremdkapitals:

Verbindlichkeiten	Rückstellungen
Verpflichtungen, die am Bilanz-stichtag hinsichtlich ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen.	Verpflichtungen, die am Bilanz-stichtag hinsichtlich ihres Eintretens und/oder ihrer Höhe nicht völlig, aber hinreichend sicher sind.



1. Ansatzvorschriften

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit von Schulden (Passivierungsfähigkeit)



Frage: Unter welchen Voraussetzungen liegt grundsätzlich eine Schuld vor?

Antwort: Wenn ein Sachverhalt die drei folgenden Charakteristika einer Schuld erfüllt:

1. Bestehende oder hinreichend sicher erwartete Belastungen des Vermögens,
2. die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung des Unternehmens beruhen und
3. selbstständig bewertbar, d.h. als solche abgrenzbar und z.B. nicht nur Ausfluss des allgemeinen Unternehmerrisikos sind.

Sind alle drei Kriterien erfüllt, ist der Sachverhalt abstrakt bilanzierungsfähig als

Schuld

Der Begriff der Schulden umfasst sowohl **Verbindlichkeiten** als auch **Rückstellungen**.



1. Ansatzvorschriften

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit von Schulden (Passivierungsfähigkeit)

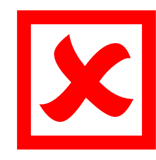


Beispiel 1: Ein Bekleidungshersteller hat eine Wende-Lederjacke auf den Markt gebracht. Die Absatzzahlen liegen bereits kurz nach der Markteinführung deutlich hinter den Erwartungen. Eine repräsentative Konsumentenbefragung ergibt, dass das Produkt nicht den Kundenbedürfnissen entspricht. Der Hersteller korrigiert seine Absatzplanungen deutlich nach unten und muss fest-stellen, dass er mit der Fertigung des Produkts hohe Verluste erwirtschaften wird. Er bildet daher eine „Rückstellung für unerwarteten Absatzrückgang“. Erfüllt dieser Sachverhalt die Charakteris-tika einer Schuld gemäß HGB?

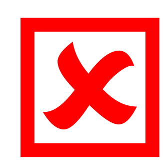
Besteht eine Belastung des Vermögens oder ist diese hinreichend sicher zu erwarten?



Beruht die Belastung auf rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtungen des Unternehmens?



Ist die Belastung selbständig bewertbar, d.h. als solche abgrenzbar und nicht nur Aus-fluss des allgemeinen Unternehmerrisikos?









Beispiel 2:

Ein Unternehmen nimmt ein Darlehen über 250.000 € auf, welches jährlich mit 4,0% zu verzinsen ist.

Erfüllt dieser Sachverhalt die Charakteristika einer Schuld gemäß HGB?



Besteht eine Belastung des Vermögens oder ist diese hinreichend sicher zu erwarten?



Beruht die Belastung auf rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtungen des Unternehmens?



Ist die Belastung selbständig bewertbar, d.h. als solche abgrenzbar und nicht nur Aus-fluss des allgemeinen Unternehmerrisikos?





1. Ansatzvorschriften

Konkrete Bilanzierungsfähigkeit von Schulden (Passivierungsfähigkeit)





Frage: Liegt für eine abstrakt bilanzierungsfähige Schuld ein Passivierungswahlrecht oder -verbot vor?

Passivierungsverbot	**Passivierungs-wahlrecht**
Passivierungsverbot für andere als im Gesetz genannte Rückstellungen (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB)	Unmittelbare Pensionszusagen, die bis zum 31.12.1986 gegeben wurden (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) Mittelbare Pensionszusagen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB)

Besteht für eine abstrakt bilanzierungsfähigen Schuld kein Passivierungs-wahlrecht oder -verbot, so ist ihre konkrete Passivierungsfähigkeit gegeben.

➔ **Abstrakte + konkrete Passivierungsfähigkeit = Passivierungspflicht**



2. Exkurs: Bestandteile des Fremdkapitals

Welche Posten sind im Fremdkapital auszuweisen?



Fremdkapital

Mindestgliederung für kleine Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. sonstige Rückstellungen.

Verbindlichkeiten

1. Anleihen
   davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten,
   davon aus Steuern,
   davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

Mindestgliederung für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 Satz 2 HGB)



3. Bewertung von Rückstellungen

Was sind Rückstellungen?



Definition

Rückstellungen sind Verpflichtungen des Unternehmens, die am Abschluss-stichtag dem Grunde, ihrer Höhe und/oder ihrer Inanspruchnahme nach un-gewiss sind und deren zugehöriger Aufwand der Verursachungsperiode zu-gerechnet werden muss (soll).

Für die Passivierung einer Rückstellung müssen die Definitionskriterien für Schulden wirtschaftliche Belastung, Verpflichtung und selbständige Bewertbarkeit erfüllt sein!

Charakterisierung von Rückstellungen:

- mit einiger Wahrscheinlichkeit (>50%) bestehende,
- in einer Bandbreite quantifizierbare,
- zukünftige Vermögensminderung,
- deren Verursachung in der abgelaufenen oder einer vorhergehenden Periode liegt.



3. Bewertung von Rückstellungen

Was sind Rückstellungen?



Die handelsrechtlich zulässigen Rückstellungen werden abschließend in § 249 Abs. 1 HGB aufgezählt. Demnach sind Rückstellungen verpflichtend zu bilden für

- ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- Im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) und
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)

Für in § 249 Abs. 1 HGB nicht genannte Sachverhalte dürfen keine Rückstellungen gebildet werden (§ 249 Abs. 2 HGB)!



3. Bewertung von Rückstellungen

Was sind Rückstellungen?



Systematisierung von Rückstellungen

Außenverpflichtung gegenüber Dritten		Innenverpflichtung gegenüber sich selbst
Rückstellungen aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung	Rückstellungen aufgrund einer wirtschaftlichen Verpflichtung	Rückstellungen für Aufwendungen

Beispiele:

- Pensionsrückstellungen
- Steuerrückstellungen
- Garantierückstellungen
- Rückstellungen für drohende Verluste

Beispiele:

- Kulanzrückstellungen

- Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung
- Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung





Aufgabe | Rückstellungen I

a) Im Januar 2012 schließt die Getriebebau GmbH einen Rahmenvertrag mit dem Baumaschinenhersteller Bagger AG über die Lieferung von monatlich 25 Getrieben bis zum 31.12.2013 ab. Der vereinbarte Verkaufspreis pro Getriebe beträgt 20.000 €. Auf Grund gestiegener Rohstoffpreise steigen die Herstellungskosten ab dem 11.02.2012 bei der Getriebebau GmbH auf 22.000 € je Getriebe. Wie ist der Sachverhalt in der Bilanz vom 31.12.2012 zu berücksichtigen?

b) Die RaubBau AG kündigt im Geschäftsjahr 2012 ihre Versicherungen gegen Untergang bzw. Beschädigung des eigenen Transportgutes. Die dadurch eingesparte Prämie beträgt 15.000 €. Nach der Erfahrung der vergangenen Jahre muss durchschnittlich alle fünf Jahre mit einem größeren Unfall gerechnet werden, der Schäden am eigenen Transportgut zwischen 20.000 € und 100.000 € verursacht. Wie ist der Sachverhalt am Abschlussstichtag 30.09.2012 zu behandeln?





Lösung | Rückstellungen I

Sachverhalt a)

- Es liegt ein schwebendes Geschäft vor, welches grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig ist
- Eine Ausnahme besteht, wenn aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust zu erwarten ist

  Verlusthöhe = 20.000 − 22.000 = 2.000€

  Rückstellungsbetrag am 31.12.2012:

  12 Monate à 25 Getriebe = 300 noch zu liefernde Getriebe

  300 x 2.000 = 600.000 € Drohverlustrückstellung

Sachverhalt b)

- Der Sachverhalt fällt unter keine der in § 249 Abs. 1 HGB genannten Rückstellungsarten
- Da keine anderen Rückstellung gebildet werden dürfen (§ 249 Abs. 2 HGB), ist für den vorliegenden Sachverhalt keine Rückstellung zu passivieren



3. Bewertung von Rückstellungen

Wie werden Rückstellungen gebildet und aufgelöst?



Bildung von Rückstellungen

- Die Bildung von Rückstellungen erfolgt durch eine Gegenbuchung auf einem sachlich zugehörigen Aufwandskonto ➔ Bildung einer Rückstellung ist ein erfolgswirksamer Vorgang
  - z.B. Konto „Aufwendungen für Altersversorgung“ bei Pensionsrückstellungen

Auflösung von Rückstellungen

Fall 1: Die Rückstellung wird in voller Höhe in Anspruch genommen.

- Die Auflösung der Rückstellung erfolgt erfolgsneutral, d.h. weder GuV noch Eigenkapital sind von der Auflösung betroffen

Fall 2: Rückstellung < tatsächlicher Aufwand

- Die Auflösung erfolgt in der Höhe der Beanspruchung erfolgsneutral, der restliche Betrag wird erfolgswirksam erfasst.

Fall 3: Rückstellung > tatsächlicher Aufwand

- Die Auflösung erfolgt in der Höhe der Beanspruchung erfolgsneutral, die Differenz zwischen zurückgestelltem und in Anspruch genommenem Betrag wird erfolgswirksam erfasst.





Praxisbeispiel - Rückstellungen bei der SAP AG

- Die SAP AG befand sich 2011 in einem Rechtsstreit mit dem US-amerikanischen Unternehmen Oracle.
- Mitarbeiter der übernommenen Software-Wartungsfirma TomorrowNow hatten jahrelang unrechtmäßig Updates bei Oracle heruntergeladen.
- Oracle verklagte SAP aufgrund des Datendiebstahls auf 1,3 Mrd. $ Schadenersatz.
- SAP ging in Berufung und bildete eine entsprechende Rückstellung.
- Die Richterin kam dem ersten Urteil in einem Berufungsverfahren nicht nach und senkte die Schadenersatzhöhe auf 272 Mio. $ ab.
- Die Folge: SAP konnte ca. 1 Mrd. $ an gebildeten Rückstellungen gewinnerhöhend auflösen; das Unternehmen erzielte 2011 einen Rekordgewinn.

Entnommen aus Handelsblatt, 07.02.2012; n-tv.de, 01.09.2011.



3. Bewertung von Rückstellungen



In welcher Höhe sind Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen?



Wertmaßstab

- Rückstellungen sind in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um das Risiko abzudecken (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- Grundsätzlich sind Rückstellungen mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag anzusetzen.
- Eine Abzinsungspflicht besteht bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr (insbesondere Pensionsrückstellungen).

Besonderheiten bei einer Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen

- Bei einer Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen ist der Betrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit anzusetzen
- Voraussetzung: Es besteht keine zu vernachlässigende höhere Eintrittswahrscheinlichkeit; ansonsten ist die Rückstellung aufgrund des Grundsatzes der vorsichtigen Bewertung mit dem höheren realistischen Wert zu bewerten
- Wenn mehrere Werte gleichwahrscheinlich sind, ist der höchste Wert anzusetzen





Beispiel | Bewertung einer Rückstellung bei einer Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen

Szenario 1

Für den Ausgang eines Schadenersatzprozesses liegen folgende Wahrscheinlichkeitsschätzungen vor:

- 50.000 €: 35%
- 100.000 €: 55%
- 200.000 €: 5%
- 300.000 €: 5%

In welcher Höhe ist die Rückstellung zu dotieren?

➔ 100.000 €

Szenario 2

Für den Ausgang eines Schadenersatzprozesses liegen folgende Wahrscheinlichkeitsschätzungen vor:

- 50.000 €: 35%
- 100.000 €: 25%
- 200.000 €: 20%
- 300.000 €: 20%

In welcher Höhe ist die Rückstellung zu dotieren?

➔ 300.000 €



4. Bewertung von Verbindlichkeiten

Was sind Verbindlichkeiten?



Definition

- Keine Legaldefinition im HGB
- Verbindlichkeiten gemäß herrschender Meinung:

Alle Verpflichtungen eines Unternehmens zur Erbringung einer Leistung, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach sicher feststehen.

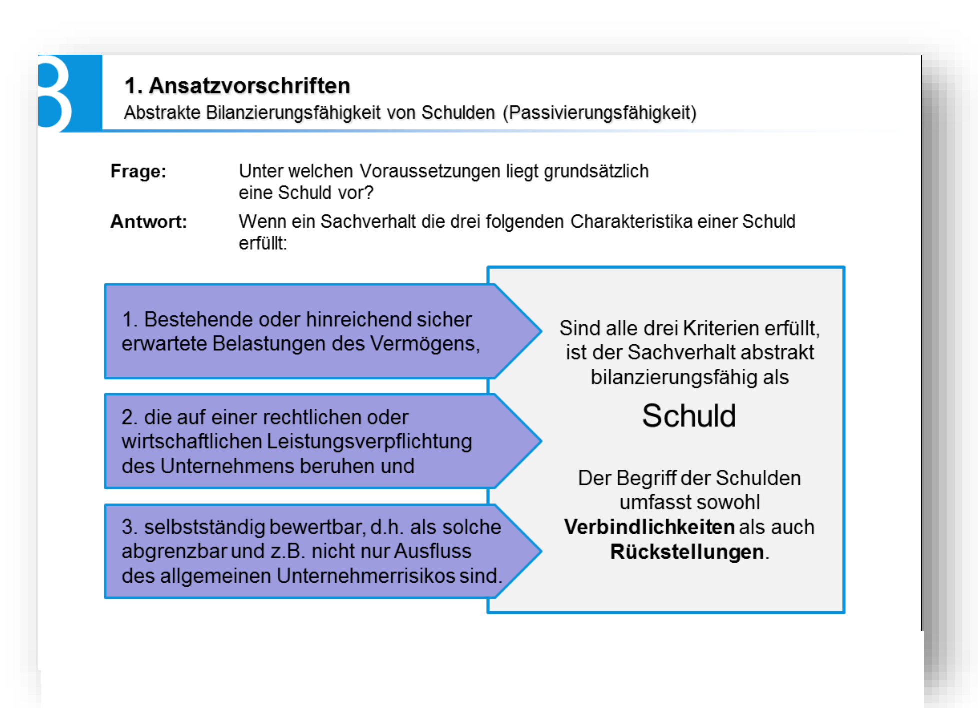
Ansatz

Abstrakte Passivierungs-fähigkeit:

Definitionskriterien gemäß Folie 179

Konkrete Passivierungs-fähigkeit:

Da das HGB für Verbind-lichkeiten keine Passivie-rungsverbote oder -wahl-rechte beinhaltet, besteht ein Passivierungsgebot





4. Bewertung von Verbindlichkeiten

Wie sind Verbindlichkeiten zu bewerten?



Bewertung

- Verbindlichkeiten sind gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihrem Erfüllungsbetrag zu bewerten
- Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der aufgewendet werden muss, um der Verpflichtung zum Erfüllungszeitpunkt nachkommen zu können
- Eine Abzinsung von Verbindlichkeiten ist nicht zulässig

In Analogie zum Niederstwertprinzip für Vermögensgegenstände
gilt für Verbindlichkeiten das **Höchstwertprinzip**.

- Gemäß des Imparitätsprinzips darf eine Minderung des Erfüllungsbetrags während der Laufzeit bilanziell nicht berücksichtigt werden
- Eine eventuelle Erhöhung des Erfüllungsbetrags ist in der Bilanz zu berücksichtigen



4. Bewertung von Verbindlichkeiten

Wie sind Verbindlichkeiten auszuweisen?



Ausweis

- Verbindlichkeiten werden in drei Fristigkeitsgruppen eingeteilt und i.d.R. separat in der Bilanz ausgewiesen
  - Kurzfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit < 1 Jahr)
  - Mittelfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit zwischen einem Jahr und fünf Jahren)
  - Langfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit > 5 Jahre)
- Entsprechende Angaben können im Anhang in tabellerischer Form zusammengefasst werden (sog. Verbindlichkeitenspiegel):

Einzelposten der Verbindlichkeiten entsprechend dem Bilanzgliederungs-schema des § 266 Abs. 3 c HGB	Mit einer Restlaufzeit von			Gesamt	davon gesichert	Art der Sicherheit
	bis zu 1 Jahr	zwischen 1 und 5 Jahren	über 5 Jahre			
[...]						
Summe						





Aufgabe | Verbindlichkeiten

Unter welchen Posten (gemäß § 266 HGB) und mit welchem Betrag sind folgende Verbindlichkeiten der Max Dette AG in der Handelsbilanz anzusetzen?

a) Verbindlichkeiten vom 22.12.01 aus Warenkauf i.H.v. 23.800 € inkl. Vorsteuer, zahlbar bis 10.06.02, abzüglich 2% Skonto (Skontofrist 40 Tage).

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (C.4)
- Bewertung: 23.324 €, falls der Skonto in Anspruch genommen werden soll, sonst 23.800 €

b) 150.000 € Darlehen der Kreditbank, Laufzeit 15 Jahre, jährlicher Zins 7%, Auszahlung am 31.12.01, abzüglich 4% Disagio, davon 100.000 € durch Grundpfandrechte gesichert.

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (C.2)
- Bewertung: 150.000 €





Aufgabe | Verbindlichkeiten

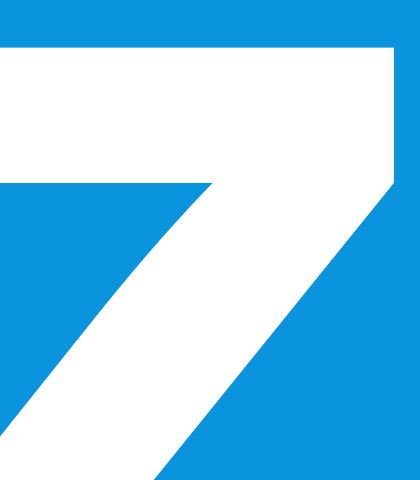
Unter welchen Posten (gemäß § 266 HGB) und mit welchem Betrag sind folgende Verbindlichkeiten der Max Dette AG in der Handelsbilanz anzusetzen?

c) Von einem Kunden wurde aufgrund einer Garantieverpflichtung Ware zurückgenommen. Er erhielt dafür eine in 02 einlösbare Gutschrift über 5.000 €.

- Sonstige Verbindlichkeiten (C.8)
- Bewertung: 5.000 €

d) In der Schweiz wurde eine 8%-Anleihe über 10.000.000 CHF aufgelegt, Restlaufzeit drei Jahre, Gesamtlaufzeit 15 Jahre. Der Kurs bei der Anleihenausgabe betrug 100 CHF = 100 €, der Kurs am Bilanzstichtag: 100 CHF = 105 €.

- Anleihen (C.1)
- Bewertung: 10.500.000 € (Höchstwertprinzip)



Wesentliche Inhalte Kapitel 8

- Bei der Bilanzierung des Fremdkapitals ist zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu unterscheiden. Letztere werden für Verpflichtungen gebildet, die hinsichtlich ihres Bestehens und/oder ihrer Höhe nicht hinreichend sicher sind.
- Sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen müssen die generellen Definitionskriterien einer Schuld erfüllen.
- Die handelsrechtlich zulässigen Rückstellungen werden in § 249 Abs. 1 HGB abschließend aufgezählt; für darüber hinausgehende Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.
- Verbindlichkeiten werden gemäß HGB zum Erfüllungsbetrag bewertet. Für die Bewertung von Rückstellungen ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag bestmöglich und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu schätzen.
- Rückstellungen sind an jedem Abschlussstichtag daraufhin zu begutachten, ob der Grund, für den sie ursprünglich gebildet wurden, noch besteht und wie die Rückstellung unter Ansatz neuerer Informationen einzuschätzen ist. Für Verbindlichkeiten gilt das Höchstwertprinzip.



Kapitel 9

Sonderfälle: Rechnungs-abgrenzungsposten

1. Hintergrund von Rechnungsabgrenzungsposten
2. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten
3. Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten



1. Hintergrund von Rechnungsabgrenzungsposten



Aus Kapitel 1 ist bekannt:

Der Begriff der Rechnungslegung bezieht sich auf die Bereitstellung von (überwiegend zahlenmäßigen) Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens.

↓

Dieser Zweck setzt u.a. eine perioden-gerechte Erfolgsermittlung voraus.

↓

Ausgaben und Einnahmen sind den Perioden als Aufwendungen und Erträge zuzuordnen, in denen sie wirtschaftlich verursacht werden.

1. Hintergrund von Rechnungsabgrenzungsposten



Wie ist vor diesem Hintergrund z.B. mit folgendem Sachverhalt umzugehen?

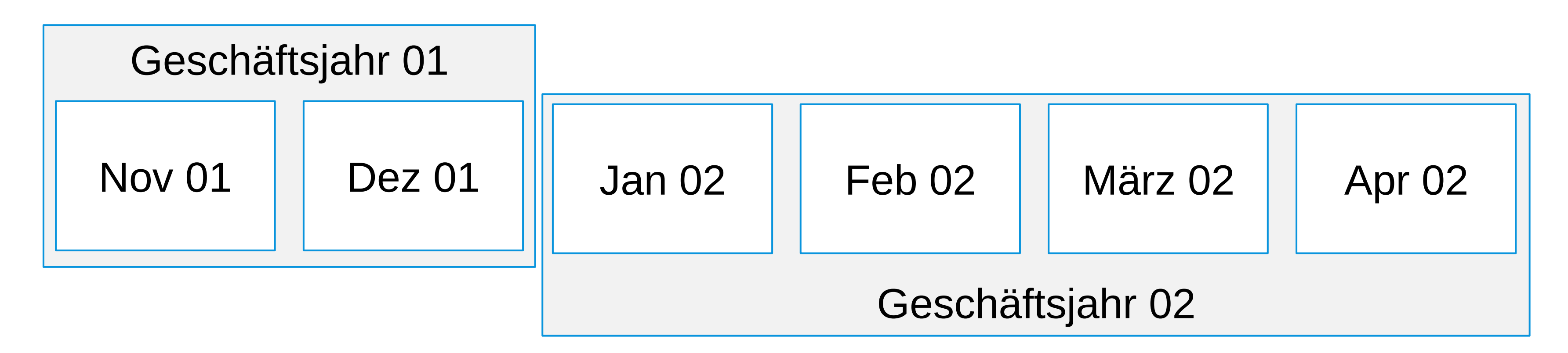


Ein Unternehmen leistet am 31.10.01 eine Mietvorauszahlung für die nächsten sechs Monate.

Das Geschäftsjahr endet am 31.12.01.

Welchen Geschäftsjahren sind diese zeitraumbezogenen Ausgaben als Aufwendungen zuzuordnen?

➔ **Entscheidend ist die wirtschaftliche Verursachung**





1. Hintergrund von Rechnungsabgrenzungsposten



Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) dienen als „Zwischenspeicher“ für Fälle, in denen gilt:

Periode, in der Einnahmen bzw. Ausgaben anfallen	≠	Periode der wirtschaftlichen Verursachung

Zu unterscheiden sind zwei Arten von RAP:

Transitorische RAP	Antizipative RAP
Ausgaben bzw. Einnahmen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen	Aufwendungen bzw. Erträge der Abrechnungsperiode, die jedoch erst nach dem Bilanzstichtag zu Ausgaben bzw. Einnahmen führen



1. Hintergrund von Rechnungsabgrenzungsposten



Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

- Transitorische RAP
  - Ausgabe in der aktuellen Periode - Aufwand in einer der nachfolgenden Perioden → **Aktive RAP**
  - Einnahme in der aktuellen Periode - Ertrag in einer der nachfolgenden Perioden → **Passive RAP**
- Antizipative RAP
  - Aufwand in der aktuellen Periode - Ausgabe in einer der nachfolgenden Perioden → **Sonstige Verbindlichkeiten**
  - Ertrag in der aktu-ellen Periode - Einnahme in einer der nachfolgenden Perioden → **Sonstige Forderungen**



2. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten



- Für transitorische RAP besteht eine Bilanzierungspflicht gemäß § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB
- Diese Rechnungsabgrenzungen betreffen Einnahmen und Ausgaben der aktuellen Periode, die (noch) nicht zu Erträgen und Aufwendungen geführt haben
- Transitorische RAP sind im Geschäftsjahr, in dem die Einnahme bzw. Ausgabe anfällt, zu bilden
- Die Auflösung erfolgt über den Zeitraum, für den sie gebildet werden



2. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten



- Typische Beispiele für transitorische RAP sind erhaltene oder getätigte Vorauszahlungen von Miete, Pacht, Versicherungsprämien, Beiträgen, Zinsen, Kfz-Steuern und Honoraren

<u>Beispiel:</u> Monatliche Mietzahlungen i.H.v. 2.000 € werden halbjährlich im Voraus am 01.08.01 gezahlt. Bilanzstichtag ist der 31.12.01.

<u>Buchungen:</u>

01.08.01	Raumkosten	an	Bank	12.000 €
31.12.01	Aktiver RAP	an	Raumkosten	2.000 €
02.01.02	Raumkosten	an	Aktiver RAP	2.000 €



3. Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten



- Für Aufwendungen bzw. Erträge der aktuellen Periode, welche in einem nachfolgenden Geschäftsjahr zu einer Ausgabe bzw. Einnahme führen, werden nicht als separater Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen
- Es erfolgt ein Ausweis unter den **Forderungen** bzw. **Verbindlichkeiten**





Aufgabe | Rechnungsabgrenzungsposten

Unter welchem Posten sind die folgenden Sachverhalte zum 31.12.01 in der Handelsbilanz des bilanzierenden Unternehmens auszuweisen?

a) Am 30.12.01 wird eine Pachtzahlung für das erste Quartal 02 geleistet.

Aktiver RAP | Passiver RAP | Forderung | Verbindlichkeit

b) Die am 15.12.01 fällige Kfz-Steuer wird am 03.01.02 überwiesen.

Aktiver RAP | Passiver RAP | Forderung | Verbindlichkeit

c) Die am 01.12.01 fällige Miete wird am 04.01.02 vereinnahmt.

Aktiver RAP | Passiver RAP | Forderung | Verbindlichkeit

d) Am 01.07.01 wird die Miete für betrieblich vermietete Räume für die Zeit vom 01.07.01 bis 30.06.02 dem Bankkonto gutgeschrieben.

Aktiver RAP | Passiver RAP | Forderung | Verbindlichkeit

Wesentliche Inhalte Kapitel 9

- Rechnungsabgrenzungsposten dienen der periodengerechten Erfolgsermittlung, in dem sie dazu beitragen, Einnahmen und Ausgaben in den Perioden GuV-wirksam zu erfassen, in denen sie wirtschaftlich verursacht werden („Zwischenspeicher-Funktion“)
- Das HGB unterscheidet zwischen transitorischen und antizipativen RAP. Erstere werden in der Bilanz separat ausgewiesen, Letztere werden unter die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten subsumiert



Teil V

Ermittlung des Periodenerfolgs

10. Gewinn- und Verlustrechnung

10

Kapitel 10

Gewinn- und Verlustrechnung

1. Einführung
2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren



1. Einführung

Stellenwert der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) im Jahresabschluss



Der Begriff der Rechnungslegung bezieht sich auf die Bereitstellung von (überwiegend zahlenmäßigen) Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens.

Vermögenslage	Finanzlage	Ertragslage
Bilanz	Bilanz Kapitalflussrechnung	?

Inwiefern gibt die bislang betrachtete Bilanz Auskunft über die Ertragslage eines Unternehmens?



1. Einführung

Stellenwert der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) im Jahresabschluss



- Der Periodenerfolg lässt sich anhand der Bilanz über einen **Reinvermögensvergleich** ermitteln:

	Eigenkapital zum Periodenende
-	Eigenkapital zum Periodenanfang
+	Entnahmen
-	Einlagen
=	Periodenerfolg

7

4. Bilanzergebnis

a) Ergebnisausweis vor Ergebnisverwendung

Eigenkapital
I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinn-/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag

- Ausweis des Ergebnisses vor Einstellungen in die Rücklagen bzw. Verrechnung mit Vorjahresergebnissen
- Jahresüberschuss-/fehlbetrag
  - entspricht dem Ergebnis der GuV
  - steht zur Einstellung in die Rücklagen und Ausschüttung zur Verfügung
- Gewinn-/Verlustvortrag
  - Gewinnvortrag: Teil des Jahresergebnisses, der in den Vorperioden weder zur Ausschüttung noch zur Rücklagenzuführung verwendet wurde
  - Verlustvortrag: Verrechnung mit Jahresüberschuss, anderen Gewinnrücklagen oder Vortrag ins nächste Jahr

- Zudem wird der Periodenerfolg in Form des Jahresüberschusses/-fehlbetrag in der Bilanz direkt im Eigenkapital ausgewiesen, wenn das Periodenergebnis vor Ergebnisverwendung dargestellt wird
- Problem: Die Bilanz gibt lediglich über die Höhe des Periodenerfolgs Auskunft, aber nicht über sein Zustandekommen

Gewinn- und Verlustrechnung der Volkswagen AG vom 1. Januar bis 31. Dezember 2016

Mio. €	Anhang	2016	2015
Umsatzerlöse	**11**	**75.310**	**73.510**
Herstellungs- und Anschaffungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen		−70.180	−75.693
Bruttoergebnis vom Umsatz		**5.131**	**−2.184**
Vertriebskosten		−7.205	−8.305
Allgemeine Verwaltungskosten		−1.147	−1.059
Sonstige betriebliche Erträge	12	7.559	7.560
Sonstige betriebliche Aufwendungen	13	−9.594	−14.644
Finanzergebnis	**14**	**9.030**	**13.813**
Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens		−305	-
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		−670	−697
Ergebnis nach Steuern		**2.799**	**−5.515**
Jahresüberschuss/ -fehlbetrag		**2.799**	**−5.515**

Quelle: Volkswagen AG, Jahresabschluss 2016, S. 2

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) beinhaltet im Vergleich zur Bilanz detaillierte Informationen über die Ertragslage,

indem sie sämtliche Aufwendungen und Erträge, die innerhalb eines Geschäftsjahres entstanden sind, saldiert

und die Erfolgskomponenten zweckmäßig gliedert.

In der GuV wird der Jahresüberschuss/-fehlbetrag somit als absolute Größe aus der Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen in der betrachteten Periode berechnet.

Die GuV weist Art, Höhe und Quellen von Aufwand und Ertrag aus (gem. § § 275-277 HGB)



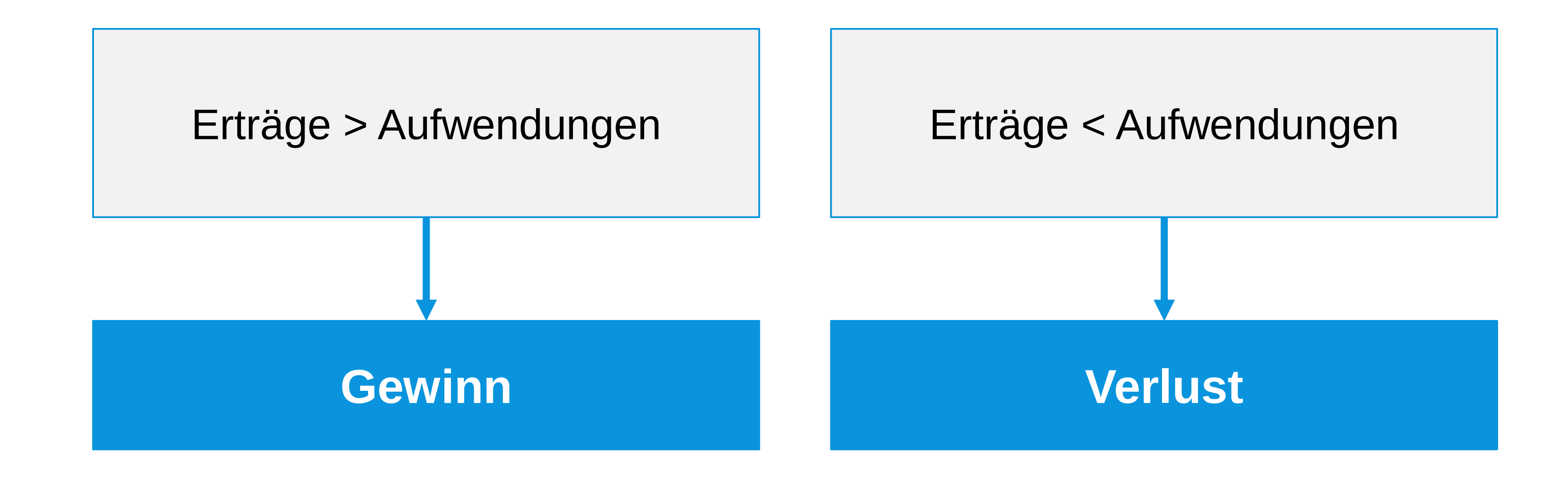
1. Einführung
Basisgrößen der GuV



- Die Gewinn- und Verlustrechnung ist eine periodenbezogene Zeitraumrechnung, die Aus-künfte über die **Art**, **Höhe** und **Quellen** der Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag ermög-licht

Aufwendungen	Erträge
Aufwendungen stellen den bewerteten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Werteverzehr) einer Rechnungsperiode dar.	Erträge stellen hingegen sämtliche Vermögensmeh-rungen einer Periode dar.

- Aufwendungen und Erträge umfassen Minderungen und Mehrungen sowohl des Sachver-mögens als auch des Geldvermögens


Erträge > Aufwendungen
Erträge < Aufwendungen
Gewinn
Verlust



2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren

Hintergrund

- Die GuV lässt sich nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufstellen (§ 275 Abs. 1 HGB).
- Beide Verfahren führen zum selben Ergebnis
- Unterschiede bestehen jedoch…

… hinsichtlich der Berücksichtigung von Bestandsveränderungen

… hinsichtlich der Aufgliederung der Aufwendungen





Beispiel

- In der laufenden Periode wurden 10 Stück eines Produktes hergestellt, für die folgende Aufwendungen entstanden sind:
  - Rohstoffverbrauch: 150 €
  - Hilfsstoffverbrauch: 50 €
  - Betriebsstoffverbrauch: 50 €
  - Löhne: 50 €

Summe: 300 €
➔ Die stückbezogenen Herstellungskosten betragen 30 €

- Von dem Produkt werden 8 Stück in der laufenden Periode zu einem Preis von 50 € abgesetzt.

Der Gewinn pro Stück beträgt dementsprechend (50 € ./. 30 € =) 20 €.

Die Umsatzerlöse der 8 abgesetzten Einheiten gehen als Ertrag in die GuV ein.

Die Herstellungskosten der 10 produzierten Einheiten gehen als Aufwendungen in die GuV ein.

Der ausgewiesene Gewinn beträgt 100 € (= 100 €/8 Stück = 12,50 €/Stück).



2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren

Berücksichtigung von Bestandsveränderungen



- Im Beispiel wird ein verzerrter Erfolg ausgewiesen, da sich die Erträge und Aufwendungen nicht auf dieselben Mengen beziehen.

Zwei Möglichkeiten des rechnerischen Angleichs

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
Die rechnerische Angleichung erfolgt, indem die Erträge an das Mengengerüst der Perioden-aufwendungen angepasst werden.	Die rechnerische Angleichung erfolgt, indem die Aufwendungen an das Mengengerüst der Periodenumsatzerträge angepasst werden.



2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren

Zentrale Merkmale des Gesamtkostenverfahrens (GKV)



1) **Berücksichtigung von Bestandsveränderungen**

- Allen in der betrachteten Periode erzielten Erträge werden sämtliche Aufwendungen gegenübergesellt, die bei den Betriebsleistungen angefallen sind
- Die rechnerische Angleichung von Aufwand und Ertrag gelingt, indem
  - Bestandsmehrungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen mit ihren Herstellungs-kosten den Umsatzerlösen hinzugerechnet und
  - Bestandsminderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen mit ihren Herstellungs-kosten von den Umsatzerlösen abgezogen werden.

2) **Gliederung der GuV nach Aufwandsarten**

- Das GKV ist mit einer primären Gliederung nach Aufwandsarten verbunden, d.h. die betrieblichen Aufwendungen werden in
  - Material- und Personalaufwand,
  - Abschreibungen und
  - sonstige betriebliche Aufwendungen

aufgegliedert.



2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren

Zentrale Merkmale des Gesamtkostenverfahrens (GKV)



Zu 1)

Fall 1: Abgesetzte Menge < Produzierte Menge

Soll	Gewinn- und Verlustrechnung	Haben
Aufwendungen der in der Periode produzierten Mengeneinheiten	Auf Lager Produziert	Bestandserhöhung
	Für den Verkauf produziert	Umsatzerlöse der in der Periode abgesetzten Mengeneinheiten
Jahresüberschuss		
Summe		Summe





Zu 1)

Fall 2: Abgesetzte Menge > Produzierte Menge

Gewinn- und Verlustrechnung

Soll	Haben
Aufwendungen der in der Periode produzierten Mengeneinheiten	Umsatzerlöse der in der Periode abgesetzten Mengeneinheiten
Bestandsminderung	
Jahresüberschuss	
Summe	Summe



2. Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren

Zentrale Merkmale des Umsatzkostenverfahrens (UKV)



1) **Bezug auf Umsatzaufwendungen**

   - Beim UKV werden dem Umsatz der betrachteten Periode nicht die gesamten Perioden-aufwendungen, sondern außer den zeitlich abzugrenzenden Aufwendungen nur diejeni-gen sachlich abzugrenzenden Aufwendungen gegenüberstellt, welche für die verkauften Produkte angefallen sind (sog. Umsatzaufwendungen)

2) **Gliederung der GuV nach Funktionsbereichen**

   - Der Ausweis der betrieblichen Aufwendungen folgt einer sekundären Gliederung nach Funktionsbereichen,
     - die zwischen den sachlich abgegrenzten Herstellungskosten des Umsatzes und
     - den zeitlich abgegrenzten Forschungs- und Entwicklungskosten, Vertriebskosten, Verwaltungskosten und sonstigen betrieblichen Aufwendungen

   unterscheidet.





Zu 2)

GuV in Kontoform (Gewinn) nach dem UKV

Soll	Haben
Aufwendungen der in der Periode abgesetzten Mengeneinheiten	Umsatzerlöse der in der Periode abgesetzten Mengeneinheiten
Weitere Aufwendungen	Weitere Erträge
Saldo = Jahresgewinn	
Summe	Summe





Fortführung des Beispiels

- In der laufenden Periode wurden 10 Stück eines Produktes hergestellt, für die folgende Aufwendungen entstanden sind:
  - Rohstoffverbrauch: 150 €
  - Hilfsstoffverbrauch: 50 €
  - Betriebsstoffverbrauch: 50 €
  - Löhne: 50 €

  Summe: 300 €
  ➔ Die stückbezogenen Herstellungskosten betragen 30 €

- Von dem Produkt werden 8 Stück in der laufenden Periode zu einem Preis von 50 € abgesetzt.

Abbildung des Sachverhalts im Rahmen des Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahrens?





Fortführung des Beispiels von Folie 221

- Erfassung durch das Gesamtkostenverfahren

	Umsatz	400 €	(8 Stk. à 50 €)
+	Bestandserhöhung	60 €	(2 Stk. à 30 €)
./.	Bestandsminderung		
./.	Gesamtkosten	300 €	(10 Stk. à 30 €)
=	Gewinn	160 €	(8 Stk. à 20 €)

- Erfassung durch das Umsatzkostenverfahren

	Umsatz	400 €	(8 Stk. à 50 €)
./.	Umsatzkosten	240 €	(8 Stk. à 30 €)
=	Gewinn	160 €	(8 Stk. à 20 €)





Gewinnwarnung - Adidas-Aktie bricht um zehn Prozent ein

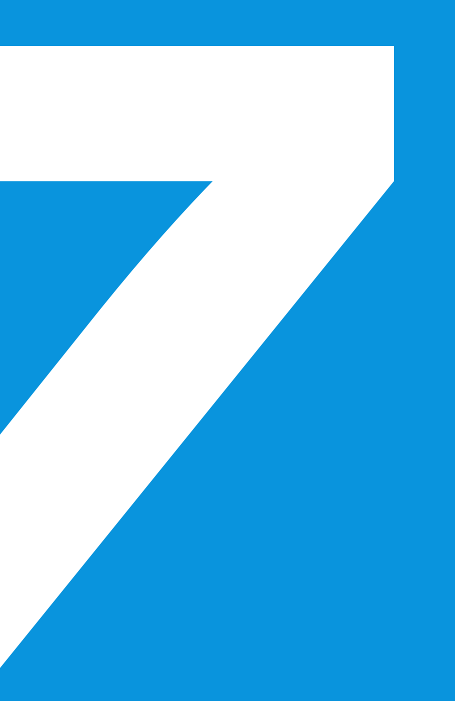
- Trotz erfolgreicher Fußball-WM stellt sich die wirtschaftliche Lage von Adidas 2014 schlechter als erwartet dar.
- Der Sportausrüster schockierte die Anleger im Juli 2014 mit einer Rücknahme seiner Umsatz- und Gewinnziele.
- Anstatt mit den bislang versprochenen 830 bis 930 Millionen Euro Gewinn, rechnet Adidas im Gesamtjahr nur noch mit einem Gewinn von 650 Millionen Euro.
- Diese Nachrichten schickten die Aktie auf Talfahrt, mit einem Minus von fast zehn Prozent war sie mit Abstand größter Verlierer im Leitindex Dax.

➡ Offensichtlich existiert ein *Zusammenhang* zwischen dem erzielten Gewinn eines Unternehmens und der Entwicklung des Aktienkurses.

➡ Entscheidend sind dabei nicht nur die absoluten Zahlen, sondern insbesondere der Vergleich dieser Zahlen mit den *Erwartungen* der Anleger.

➡ Häufig wird anstatt des Jahresergebnisses auch der *EBIT* („Earnings before interest and taxes") berichtet, der das Ergebnis *vor* den Aufwandspositionen Zinsen und Ertragssteuern zeigt.

Entnommen aus Focus Money Online, 31.07.2014: http://www.focus.de/finanzen/boerse/probleme-in-russland-gewinnwarnung-adidas-aktie-bricht-um-zehn-prozent-ein_id_4028689.html



Wesentliche Inhalte Kapitel 10

- Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist eine periodenbezogene Zeitraumrechnung, die Auskünfte über die Art, Höhe und Quellen der Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag ermöglicht
- Die GuV kann nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren gegliedert werden.
- Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens werden allen in der betrachteten Periode erzielten Erträge sämtliche Aufwendungen gegenübergesellt, die bei den Betriebsleistungen angefallen sind. Die rechnerische Angleichung von Aufwand und Ertrag gelingt durch die Erfassung von Bestandsmehrungen bzw. -minderungen.
- Beim Umsatzkostenverfahren werden dem Umsatz der betrachteten Periode nicht die gesamten Periodenaufwendungen, sondern außer den zeitlich abzugrenzenden Aufwendungen nur diejenigen sachlich abzugrenzenden Aufwendungen gegenüberstellt, welche für die verkauften Produkte angefallen sind (sog. Umsatzaufwendungen)
- Im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens werden die Aufwendungen nach Aufwandsarten in der GuV gegliedert, das Umsatzkostenverfahren weist neben den sachlich abgegrenzten Herstellungskosten des Umsatzes die zeitlich abgegrenzten Forschungs- und Entwicklungskosten, Vertriebskosten, Verwaltungskosten und sonstigen betrieblichen Aufwendungen aus.